

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR
CAMPUS PROFESSOR FRANCISCO GONÇALVES QUILES – CACOAL
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DO CURSO DE DIREITO**

EZIEL MALAQUIAS DA FONSECA

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO
SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA (COSIP)**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
MONOGRAFIA**

CACOAL/RO

2016

EZIEL MALAQUIAS DA FONSECA

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO
SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA (COSIP)**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal de Rondônia – *Campus* Francisco Gonçalves Quiles – Cacoal, como requisito parcial para grau final de bacharel em Direito elaborada sob a orientação do Professor Mestre Victor de Almeida Conselvan.

CACOAL/RO

2016

FICHA CATALOGRÁFICA

Fonseca, Eziel Malaquias.

F676i A (in)constitucionalidade da contribuição para o custeio do
serviço de iluminação pública (COSIP)/ Eziel Malaquias
Fonseca – Cacoal/RO: UNIR, 2015.
65 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação). Universidade
Federal de Rondônia – Campus de Cacoal.

Orientador: Prof. Me. Victor de Almeida Conselvan.

1. Direito tributário 2. Contribuição sobre iluminação
pública. 3. Jurisprudência. I. Conselvan, Victor de Almeida. II.
Universidade Federal de Rondônia – UNIR. III. Título.

CDU – 34:336

Catálogo na publicação: Leonel Gandi dos Santos – CRB11/753

A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA (COSIP)

Esta monografia foi julgada aprovada para obtenção do grau de **Bacharel em Direito** pela Universidade Federal de Rondônia – UNIR – *Campus* de Cacoal, mediante apresentação à Banca Examinadora, formada por:

Professor M.e Victor de Almeida Conselvan – UNIR - Presidente

Professor M.e Bruno Milenkovich Caixeiro – UNIR - Membro

Professor M.e Gilson Tetsuo Miyakava – UNIR - Membro

Cacoal/RO, ____ de fevereiro de 2016.

Dedico este trabalho a Deus, à minha família, (em especial meus pais e minha esposa), a todos os amigos que me acompanharam nesta jornada, e, também, a todos meus professores.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela minha existência;

À minha família, pelo apoio e incentivo;

Aos amigos que confiaram na realização deste Projeto;

Aos professores, pelos ensinamentos;

A todos, minha incomensurável gratidão.

“Os que semeiam em lágrimas segarão com alegria”.
(Sl. 126:5)

RESUMO

A contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública – COSIP – foi inserida no sistema tributário por meio da emenda constitucional 39/2002, na qual autorizou os municípios a instituírem a COSIP, facultando a sua cobrança na fatura da energia elétrica. Contudo, a nova contribuição é altamente discutida quanto a sua exigibilidade, uma vez que sua finalidade é cobrir uma despesa geral e universal, típica de imposto, e desta forma deveria ser instituída pela União, e não por municípios, e ainda assim, por lei complementar, conforme art. 154 I da constituição federal. Há ainda, autores que enxergam a COSIP como uma burla ao entendimento do STF, que declarou a taxa de iluminação pública como inconstitucional. Para estes, o constituinte derivado, apenas renovou a inconstitucional taxa com o nome de contribuição. Por fim, há também o entendimento de que a emenda constitucional 39/2002, constitui uma legítima reação legislativa à jurisprudência do STF, amparada pelo princípio da separação dos poderes, e independência do poder legislativo frente ao judiciário.

Palavras-chave: Contribuição para o serviço de iluminação pública – inconstitucionalidade – reação legislativa à jurisprudência.

ABSTRACT

The contribution to fund the the public lighting service - COSIP - was included in the tax system through the constitutional amendment 39/2002 in which allowed to the cities to establish the COSIP through the charges in the electricity bill. However this new contribution is highly discuss about their exigibility since the purpose of it is to supply a general and universal expense, typical in fees, and therefore should be set up by the Union, and not by cities, and yet, by supplementary law, according to the article 154 I of the Federal Constitution. There are still authors who see the COSIP as a swindling to the understanding of the STF, which declared the public lighting fee as unconstitutional. For them, the derived constituent only renewed the unconstitutional fee with the name of contribution. Lastly, there is the understanding that the constitutional amendment 39/2002 constitutes a legitimate legislative response to the STF jurisprudence, which is supported by the principle of separation of the powers, and independence of the legislature to the judiciary.

Keywords: Contribution for public lighting service; unconstitutionality; legislative reaction to jurisprudence.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1 - SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	13
1.1 DA REGRA MATRIZ DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	13
1.2 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS.....	15
1.2.1 Tributos em Espécie.....	16
1.2.1.1 – Impostos.....	17
1.2.1.2 – Taxas.....	18
1.2.1.3 - Empréstimos Compulsórios.....	19
1.2.1.4 - Contribuição de Melhoria.....	20
1.2.1.5 - Contribuições Especiais.....	21
1.2.1.5.1 Contribuições Sociais.....	22
1.2.1.5.2 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico.....	22
1.2.1.5.3 Contribuições Corporativas.....	23
1.3 - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	23
1.3.1 - Competência e Federação.....	23
1.3.2 Classificação da Competência Tributária.....	25
1.4 – PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR.....	25
1.5 SÍNTESE DO CAPÍTULO I.....	27
2 - A CONTRIBUIÇÃO PARA O SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA – COSIP.....	29
2.1 O SERVIÇO PÚBLICO.....	29
2.1.1 Características do Serviço Público.....	30
2.1.2 Dos Serviços Públicos Coletivos e Singulares.....	31
2.1.3 Do Serviço de Iluminação Pública.	32
2.2 HISTÓRICO.....	33
2.3 - NATUREZA JURÍDICA.....	35

2.3.1 COSIP e Empréstimo Compulsório.....	35
2.3.2 COSIP e Imposto.....	36
2.3.3 COSIP e Taxa.....	37
2.3.4 COSIP e Contribuição de Melhoria.....	38
2.3.5 COSIP e Contribuições Especiais.....	39
2.4 SÍNTESE DO CAPÍTULO II.....	40
3 ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA COSIP.....	42
3.1 – LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR.....	42
3.1.1 Das Limitações ao Poder de Tributar como Cláusula Pétreia.....	43
3.1.2 Dos Princípios – Definição.....	45
3.1.3 – Princípio da Isonomia e COSIP.....	46
3.1.4 – Princípio da Legalidade.....	49
3.1.5 - Da Ausência de Lei Complementar.....	53
3.2 – ART. 149-A E SUPERAÇÃO LEGISLATIVA DA JURISPRUDÊNCIA (REAÇÃO LEGISLATIVA).....	53
3.2.1 Do Princípio da Separação dos Poderes.....	53
3.2.2 Dos Limites à Superação Legislativa da Jurisprudência.....	55
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	58
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	59

INTRODUÇÃO

Após o ajuizamento de ações judiciais que discutiam a constitucionalidade da taxa para o custeio da iluminação pública, o STF declarou a inconstitucionalidade do referido tributo, editando, posteriormente, a súmula 670, publicada em 2003, por entender que o serviço de iluminação pública não é divisível, e apresenta caráter *uti universi*.

Neste contexto, tendo em vista que muitos municípios dependiam desta taxa para manter este serviço, a emenda constitucional 39/2002, autorizou os municípios a instituírem a denominada contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

A doutrina se dividiu quanto à exigibilidade da nova contribuição, sinteticamente, pode-se elencar ao menos 03 compreensões doutrinárias a respeito:

Uma primeira doutrina vislumbra que a COSIP, possui em sua essência a natureza jurídica de um imposto, e sendo assim, como tal, deve ser tratado, sofrendo todas as implicações legais e constitucionais que incidem sobre os impostos. E como se trata de um novo imposto, não originariamente estabelecido, deve obedecer ao disposto no art. 154 I da constituição federal, que estabelece ser da competência da união, instituir, por meio de lei complementar, novos impostos, além dos já estabelecidos.

Numa outra vertente, encontram-se os defensores da tese, segundo a qual, a COSIP é na verdade a antiga taxa que já havia sido declarada inconstitucional pelo STF, e agora é reinserida no ordenamento tributário com o nome de contribuição. Desta forma, considera-se também inconstitucional, tal qual a taxa de iluminação pública.

Por fim, há também o entendimento que a COSIP é fruto da legítima atuação do poder legislativo na elaboração de leis. A emenda constitucional 39/2002, configura evidente superação da jurisprudência, ou também denominada de reação legislativa, e encontra amparo no princípio da independência do poder legislativo.

Considerando o exposto, o presente trabalho analisará esta divergência tributária. Proceder-se-á, no primeiro capítulo ao exame do sistema tributário nacional, analisando a regra matriz da incidência tributária, as espécies de tributos, e a competência tributária e o papel da lei complementar no sistema tributário.

No segundo capítulo, o estudo se concentrará na contribuição para o serviço de iluminação pública, propriamente dito. Proceder-se-á ao estudo do serviço público no contexto do direito administrativo, destacando algumas classificações doutrinárias e características de serviço público. Em seguida será exposto um breve resumo do histórico do serviço de iluminação pública. Também será exposto sobre várias correntes doutrinárias a

respeito da natureza jurídica da COSIP.

O terceiro capítulo versa com mais especificidade sobre aspectos constitucionais. Serão apresentadas as limitações ao poder de tributar como cláusula pétrea, e dentre estas, serão trabalhados os princípios da isonomia e legalidade. Em última análise, será apreciada a emenda 39/2002, dentro do contexto da independência entre os poderes, e verificar se foi legítima a reação legislativa, ao reinserir no ordenamento jurídico, um tributo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

O trabalho será desenvolvido por meio do método dedutivo. Serão analisadas as normas que regem o sistema tributário, e em seguida se fará a análise da COSIP, observando se os dispositivos constitucionais que instituíram a COSIP guardam simetria com normas instituídas pelo constituinte originário.

1 - SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A atividade de tributar do Estado encontra-se em um sistema delineado por um conjunto de normas dispostas na constituição e em normas de caráter infraconstitucional. A este conjunto de prescrições normativas, dá-se o nome de sistema tributário.

É importante para melhor compreensão do tema, analisar a definição da expressão sistema: O dicionário Aurélio (2004) conceitua como “disposição das partes ou dos elementos de um todo, coordenados entre si, e que funcionem como estrutura organizada”, também define como “reunião coordenada e lógica de princípios e ideias relacionadas de modo que abranjam um campo do conhecimento. Já nas lições de MACHADO (2007, p. 291) deve-se compreender atualmente como sistema “o conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes”.

Desta forma, a relação harmônica das diversas normas em matéria tributária emanadas por cada ente federativo constitui o Sistema Tributário Nacional.

O estudo deste sistema requer a compreensão de três fatores fundamentais, a saber: a regra matriz da incidência tributária, a compreensão das espécies tributárias, e por último, entender a forma de repartição de competência para instituir tributos a partir do sistema federativo.

1.1 DA REGRA MATRIZ DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A regra matriz da incidência tributária é uma construção jurídica desenvolvida para melhor compreender a composição do tributo. Constitui-se sua estrutura dos elementos primordiais que devam conter o tributo para que o mesmo possa existir, funciona como um protótipo, aplicável a qualquer espécie de tributo.

Para a compreensão da regra matriz da incidência tributária, é importante entender primeiro, a própria estrutura da norma jurídica, uma vez que o tributo é produto da própria norma.

Carvalho (2009, p. 42) observou que para Kelsen a norma jurídica consiste na denominada norma dupla, ou norma complexa, pois é formada de uma norma primária e uma norma secundária. A norma primária consiste na descrição de uma sanção, enquanto que, a norma secundária estabelece o comportamento desejado pelo direito.

Ainda no estudo da estrutura da norma, Carvalho observa que a teoria da norma dupla, mesmo com critérios diferentes, foi adotada por outros autores, como Carlos Cossio,

conhecida como escola egológica.

Na concepção desta escola, a norma jurídica seria formada por duas proposições. A primeira seria a chamada endonorma, que consistia em estabelecer o comportamento desejado. A segunda proposição seria a chamada perinorma, que estabeleceria a sanção.

A partir da junção das teorias da norma estabelecida por Kelsen e Cossio, Carvalho estabelece que a norma jurídica é formada por uma hipótese, que o autor a chama de prótase, e uma consequência, que o autor denomina de apódose. Nas palavras do autor (2009, p. 51):

à prótase designaremos de suporte ou hipótese, que pode ser conceituada como o conjunto de critérios para a identificação de fato que, acontecido, determina a incidência de certa consequência prevista da “apódose”. Esta por sua vez, é o conjunto de critério para a determinação de certa consequência imputada à realização do fato previsto na prótase.

A partir da compreensão acima, o próprio tributo constitui-se em uma norma jurídica, na medida em que nele existe uma hipótese e uma consequência. A regra matriz da incidência tributária é justamente a configuração do tributo a partir dos elementos endonormativos e perinormativos. Para Carvalho (2009, p. 99), tem-se na estrutura do tributo:

A endonorma que apresenta como hipótese um conjunto de critérios para a identificação de fatos da realidade física, que não acordo de vontades considerados em si mesmos, e, como consequência, um conjunto de critérios que nos permite identificar uma relação jurídica que se instaura entre o estado (por via de regra) na qualidade de sujeito ativo e alguma pessoa física ou jurídica na condição de sujeito passivo, mediante a qual haverá o primeiro o direito subjetivo de exigir da segunda o cumprimento de dever jurídico consubstanciado numa prestação pecuniária.

Na hipótese, os critérios identificadores, conforme estabelecidos por Carvalho (2009, p. 114) são três: o critério material, o critério espacial e o critério temporal. O primeiro é o núcleo da hipótese, consiste da descrição clara dos fatos, consistentes em comportamentos humanos, o critério espacial, refere-se às condições de lugar no qual aquilo que foi descrito no critério material pode acontecer. Por sua vez, o critério temporal refere-se ao momento em que ocorre a hipótese.

Com relação ao consequente, os critérios identificadores, conforme Carvalho (2009, p. 114) são dois: o critério pessoal e o critério quantitativo. O primeiro estabelece quem são os sujeitos da relação jurídica, e o segundo estabelece o *quantum*, a exata quantia devida, ou seja, o conteúdo do dever.

Compreendido o desenho, ou a regra estrutural dos tributos, faz-se mister estudar suas classificações.

1.2 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Inicialmente convém definir o que é classificar. Carrazza (2005, p. 489), ao dispor sobre classificação tributária, definiu o que é fazer classificação, bem como, descreveu sua importância, nas seguintes palavras:

Classificar é o procedimento lógico de dividir um conjunto de seres (de objetos, de coisas) em categorias, segundo critérios preestabelecidos. As classificações objetivam acentuar as semelhanças e dessemelhanças entre diversos seres, de modo a facilitar a compreensão do assunto que estiver sendo examinado.

Os tributos são subdivididos em espécies tributárias, sendo que, cada uma, corresponde a tratamento próprio. Desta forma, a exata compreensão de um tributo e o seu enquadramento correto, é questão essencial para o direito tributário, conforme Ataliba (2014, p. 122) “não basta, não é suficiente reconhecer o tributo. Deve o intérprete determinar qual a espécie tributária”.

O próprio texto constitucional cuidou de estabelecer a classificação dos tributos, e para cada um estabeleceu diferentes implicações, não sendo possível ignorar tais preceitos constitucionais.

Cada espécie tributária corresponde a regras diferentes, que conforme Carrazza (2005, p. 478) o constituinte discriminou a regra matriz, o arquétipo de cada exação tributária, vinculando o legislador a seguir a norma padrão pré-estabelecida na constituição.

Por sua vez, Paulsen (2012, p. 30) ensina que “A importância de distinguir as diversas espécies tributárias e de conseguir identificar, num caso concreto, de que espécie se cuida, está, justamente, no fato de que a cada uma corresponde um regime jurídico próprio”. E se o legislador cria um tributo com determinada natureza, mas dá-lhe nomeação diversa, há de ser tratado tal como ele é e não como se denomina.

Neste sentido, Carrazza cita que na Itália, Espanha e França, não há maiores preocupações com a real natureza do tributo, prevalece o *nomen iuris*, entretanto, não é assim no Brasil, e segundo ensina o autor: “no Brasil, pelo contrário, é imperioso classificá-lo corretamente, até para constataremos se não houve invasão de competência por parte da entidade tributante” (Carrazza, 2005, p. 488).

Não divergiu Ataliba ao reconhecer a importância do nome que se dá aos tributos, sendo enfático ao autor em ignorar a falta de conhecimento técnico do legislador, ou sua malícia, quando ele denomina algo, que em sua essência nada se identifica com o que lhe foi

atribuído. Nas palavras do autor (2014, p. 139):

A designação das entidades e institutos do direito é muito importante. E condição de trabalho seguro, objetivo e científico.

(...)

Os nomes empregados em ciência devem corresponder a conceitos científicos unívocos. Nem sempre, entretanto, o legislador atenta a essa recomendação, ou por não ser um especialista, ou por malícia – no intuito de subtrair-se a exigências constitucionais – e adota terminologia errada ou equivocada.

(...)

a designação não confere entidade ao tributo. A circunstância de o legislador tê-lo batizado de taxa não tem a virtude de lhe atribuir tal natureza.

Continua o autor explicando que, deve-se ter um cuidado especial ao apego ao nome, pois o sistema tributário nacional é fechado, cheio de garantias visando segurança jurídica aos contribuintes, e caso o nome pudesse sufragar a natureza jurídica de um tributo, isto seria evidentemente uma fraude às determinações constitucionais. Ataliba (2014, p. 141) diz:

Evidentemente o princípio da rigidez estaria burlado se se permitisse que, sob um *nomen iuris* inadequado, essas entidades federadas acabassem invadindo a competência alheia, através de distorção de sua competência, seja mediante a adoção de um fato gerador típico de impostos de competência que lhes não pertença, seja mediante a eleição de uma base de cálculo tipicamente inerente a tais fatos geradores de impostos de alheia competência.

(...)

Isto tudo não tem a menor importância. Dê-se o nome que se quiser a um tributo, ele será imposto e, ao regime jurídico dos impostos, deverá submeter-se, desde que se reconheça, do exame de sua h.i., tratar-se de tributo não vinculado.

Inversamente, se se encontrar um tributo com a designação de imposto, cuja h.i., consista numa atuação estatal, estar-se á diante de tributo vinculado, e, como tal, deverá ser tratado.

Estabelecida a importância da classificação dos tributos, passa-se à análise das espécies tributárias.

1.2.1 Tributos em Espécie

A doutrina não é unânime quanto à classificação de tributos no Brasil. Amaro (2010, p. 103) adota a classificação quaternária, dividindo os tributos em impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Carvalho (2013, p. 56-57) adota a classificação ternária, classificando os tributos em imposto, taxa e a contribuição de melhoria, segundo o autor, o empréstimo compulsório pode ter a natureza de qualquer dos tributos acima citados, ao passo que as contribuições podem ser: impostos, ou taxas.

O Supremo Tribunal Federal adota a teoria quinária, classificando os tributos em impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições e empréstimo compulsório. Esta classificação foi citada no voto do Ministro Moreira Alves, no RE 416.733-9/SP. Também este é o entendimento adotado por Paulsen (2012, p. 32), ao lecionar: “São cinco as espécies tributárias estabelecidas pela Constituição: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e a contribuição especial”.

1.2.1.1 – Impostos

O CTN dispõe no Art. 16 que “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” Significa que não há contrapartida por parte do estado à contribuição, trata-se de um tributo desvinculado de sua exação. O fato gerador do imposto não é uma atividade relacionada ao estado, mas sim ao próprio contribuinte. Nos dizeres de Amaro (2010, p. 52):

O fato gerador do imposto é uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviços etc.) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte. Ou seja, para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado. A atuação do Estado dirigida a prover o bem comum beneficia o contribuinte, mas este frui das utilidades que o Estado fornece porque é membro da comunidade e não por ser contribuinte.

A regra geral estabelecida na constituição é a vedação para vincular a receita auferida com os impostos para atividades específicas. Nos termos do art. 167, que segue *ipsis litteris*:

Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (BRASIL. 1966).

Neste sentido, o contribuinte não tem direito de exigir determinada atividade específica do Estado em razão do pagamento do imposto. Entretanto, como explica Carrazza (2005, p. 493), não se paga os impostos em vão, já que: “o produto da arrecadação dos

impostos concorre para as despesas gerais do Estado. É ele, por exemplo, que vai custear serviços públicos *uti universi* (saneamento básico, segurança pública, iluminação pública, etc.).”

Os impostos são instituídos para formarem receita, a destinação que se dará, em regra, não é assunto do campo do direito tributário. O estado apenas institui, e o contribuinte tem o dever de pagar. Justamente em razão da não vinculação direta da destinação do tributo em análise com o contribuinte, é que se diz que em contraposição às taxas, o estado utiliza-se do imposto, para a realização de obras públicas gerais, não individualizadas.

1.2.1.2 – Taxas

A taxa é uma espécie de tributo que tem por fato gerador uma atividade do estado para o contribuinte. Sua delimitação vem prevista na constituição no artigo 145 II ao dispor que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir taxas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Na taxa, diferentemente do imposto, há uma vinculação entre uma atividade do estado e a exação, não é possível o legislador escolher uma fato qualquer relacionado ao contribuinte como gerador da taxa, é a própria atividade estatal que tem o condão de gerá-la. O conceito de taxa para Carrazza (2005, p. 499) é:

Taxas são tributos que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte. Esta atuação estatal – consoante reza o art. 145, II, da CF (que traça a regra-matriz das taxas) – pode consistir ou num serviço público, ou num ato e polícia. Daí, distinguirmos as **taxas de serviços** (vale dizer, as taxas que têm por pressuposto a realização de serviços públicos) **das taxas de polícia** (ou seja, que nascem em virtude da prática, pelo poder público de atos de polícia).

Neste sentido, conforme exposto pela doutrina com amparo no texto da constituição, há dois tipos de taxas, a de polícia e a decorrente de serviço público.

No que tange à taxa em razão do exercício do poder de polícia, o próprio código tributário nacional no art. 78 fez a definição nos seguintes termos:

Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades

econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Observa-se que há determinadas atividades particulares, que afetam a coletividade, e em razão do interesse social, deve o poder público fiscalizar se estas atividades não comprometem a fatores como segurança e higiene da sociedade. Ao realizar esta atividade, nasce para o Estado a faculdade de instituir tributo pelo serviço realizado.

A par das taxas de polícia, existem as taxas em decorrência da prestação de um serviço público divisível e específico, que pode ser efetivamente prestado, ou posto à disposição do contribuinte. Na conceituação das características da taxa de serviço, o CTN assim dispôs:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

- a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
- b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários. (BRASIL. 1966).

É de se destacar que o legislador além de conceituar o que é taxa, pormenorizou seus elementos com a finalidade de evitar abusos no momento da criação do tributo. Assim é que, só há de se falar em taxa de serviço público quando, além de ser efetivamente prestado ou posto à disposição pelo estado, for possível identificar, isoladamente quem utilizou do serviço público.

1.2.1.3 - Empréstimos Compulsórios

Os empréstimos compulsórios são tributos instituídos pela União por meio de lei complementar para suprir despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou ainda no caso de investimento público de caráter urgente. Sua previsão constitucional consta no art. 148:

A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. (BRASIL. 1988).

Diferente das outras espécies tributárias, o empréstimo compulsório é o único que deve ser restituído ao contribuinte. Conforme anuncia Amaro (2010, p. 73) “O empréstimo compulsório é um ingresso de recursos *temporário* nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância que foi emprestada.” O CTN determina no art. 15 parágrafo único, que a lei que instituir o empréstimo compulsório obrigatoriamente deve fixar o prazo de devolução.

Tendo em vista a ausência de maiores delimitações normativas, a União pode estabelecer o empréstimo compulsório em atividades vinculadas, ou desvinculadas, na verdade pode escolher qualquer situação para a incidência do tributo, desde que incidente no campo tributário lhe outorgado pela constituição, pois caso o tributo criado recaia sobre hipótese de incidência de algum tributo de competência de outro ente da federação, restará eivado de inconstitucionalidade. Este também é o entendimento considerado por Carrazza (2005, p. 542):

Naturalmente, a União, ao criar empréstimos compulsórios, deve ficar adstrita ao campo tributário que a constituição lhe reservou. Não pode, portanto, invadir a seara tributária dos Estados, dos municípios ou do distrito federal. Eventual usurpação inquinara o empréstimo compulsório, nulificando-o.

Neste sentido, os empréstimos compulsórios obedecem à reserva de competência, o que não impede a União instituir o tributo, e delegar a terceiros a sua arrecadação, podendo ser entidades não governamentais, ou mesmo outro ente da federação.

1.2.1.4 - Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria caracteriza-se por ser um tributo vinculado, difere-se da taxa porque esta consiste em uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte, ao passo que aquela, apresenta entre a atuação estatal e o contribuinte uma circunstância intermediária. A previsão normativa deste tributo vem disposta no art. 145 CRFB/88, e no art. 81 do CTN, sendo que este dispõe:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para

fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (BRASIL. 1966).

Observa-se que a hipótese de incidência deste tributo consiste em três elementos primordiais, a atuação estatal, a valorização do imóvel e a relação causal entre os dois elementos antecedentes. Havendo obra pública e valorização do imóvel, mas sem correspondência entre os dois, ausente está a possibilidade de configurar a contribuição de melhoria. Ao tratar sobre o tema, escreveu Carrazza (2005, p. 524):

Já estamos percebendo, pois, que a contribuição de melhoria, embora decorra da obra pública, depende, para nascer, de um fator intermediário: a valorização do imóvel do contribuinte, em razão desta atuação estatal. É por isso que é considerada um tributo *indiretamente* vinculado a uma atuação estatal, que, no caso, é a obra pública

Assim, o sujeito passivo na relação jurídica decorrente de contribuição de melhoria só pode ser um contribuinte que em decorrência de uma obra pública, não pode ser particular, tenha seu imóvel valorizado. O *quantum* do tributo deve ser calculado em cima da valorização imobiliária, e não sobre os gastos da obra pública. O referido tributo fundamenta-se no princípio da igualdade, uma vez que a partir de uma obra feita com recursos de todos os contribuintes, há uma valorização em bens de apenas parte deles.

1.2.1.5 - Contribuições Especiais

Ao lado da contribuição de melhoria, a CRFB/88 estabeleceu outras contribuições, que a doutrina denominou de contribuições especiais. Há que se entender a estrutura destas contribuições, já que elas constituem configuração parecida com os impostos ou com as taxas.

Pela natureza da contribuição, observa-se que, não é sob qualquer pessoa que recai o dever de pagar o tributo. As contribuições especiais são direcionadas a um grupo específico de contribuintes, conforme ensina Ataliba (2014, p. 194-195):

O arquétipo básico da contribuição deve ser respeitado: a base deve repousar no elemento intermediário (pois, contribuição não é imposto e não é taxa;) é imprescindível circunscrever-se, na lei, explícita ou implicitamente, um círculo especial de contribuintes e reconhecer-se uma atividade estatal a eles referida indiretamente.

(...)

Os sujeitos passivos serão pessoas cuja situação jurídica tenha relação, direta ou indireta, com uma despesa especial, a elas respeitantes, ou alguém que receba da

ação estatal um reflexo que possa ser qualificado como especial.

As contribuições especiais são previstas no art. 149 da CF que no caput traz a seguinte redação:

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Pelo texto acima, observa-se que o constituinte originário estabeleceu três tipos de contribuição, quais sejam: contribuições sociais, contribuições corporativas e contribuições de intervenção no domínio econômico. Já o art. 149-A, possibilitou aos municípios a instituição de contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, esta última, será objeto de estudo do capítulo 02.

1.2.1.5.1 Contribuições Sociais

O objetivo destas contribuições é a promoção de atividades sociais, tais quais, educação, cultura, desporto, e família. Exemplo de contribuição social vem disposto no art. 212 § 5º da CF, trata-se da contribuição denominada de salário educação “A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei”.

Ao lado das contribuições sociais com a finalidade de desenvolvimento social, existem as específicas para a seguridade social prevista no art. 195 da Constituição. Tal contribuição tem por fundamento a solidariedade, cooperação, assim, mesmo aqueles que não utilizam dos serviços nem dos benefícios da seguridade social são obrigados a contribuir.

A hipótese de incidência desta contribuição nos termos do art. 195 I da CRFB/88 pode recair sobre três fatores: folha de salários e demais rendimentos do trabalho, a receita ou o faturamento, e o lucro.

1.2.1.5.2 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

Por domínio econômico, deve-se entender o campo reservado à atuação da esfera privada. Assim, o Estado para melhor desenvolvimento da economia, às vezes é preciso

intervir na mesma, direcionando comportamentos, e quando assim age, ele está autorizado a instituir esta espécie de exação. Carrazza (2005, p. 559) observa que:

A intervenção no domínio econômico poderá dar-se para assegurar a livre concorrência, para defender o consumidor, para preservar o meio ambiente, para garantir a participação dos Estados, dos municípios e do Distrito federal no resultado da exploração, nos respectivos territórios, de recursos minerais etc.

Com relação ao sujeito passivo, só pode ser a pessoa que se beneficia por atuar em determinado ramo do setor econômico. Neste sentido escreve Carrazza (2005, p. 559) que “apenas quem explora, sob regime de direito privado, a atividade econômica objeto de regulação estatal pode ser compelido a recolher a específica contribuição de intervenção no domínio econômico”.

1.2.1.5.3 Contribuições Corporativas

Consiste em contribuições criadas pelo ente federativo, e arrecadas por instituições que fiscalizam o exercício de determinadas profissões, como os conselhos regionais, ou das entidades que têm por finalidade representar grupos profissionais, como os sindicatos. Nas palavras de Carrazza (2005, p.565):

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (contribuições corporativas), destinam-se a custear as entidades (pessoas jurídicas de direito público ou privado) que têm por escopo fiscalizar e regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representar, coletiva ou individualmente categorias profissionais, defendendo seus interesses.

Há de se ressaltar que qualquer tributo traz influências à economia, entretanto, enquanto nos demais casos a interferência se faz de forma reflexa, na contribuição em análise, é o objetivo principal. Em razão disso, a contribuição interventiva e corporativa tem destinação de receita específica para os contribuintes da área afetada, justificando assim, os fins pelos quais criou a contribuição.

1.3 - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

O estudo da competência tributária é fundamental para a compreensão do sistema tributário. Visando garantir direitos ao contribuinte de não ser tributado por vários entes por

razão de um único fato gerador, a constituição organizou o sistema tributário, e delimitou a competência de cada ente federativo. Neste sentido, será estudada a seguir, a competência tributária, em sua relação com o pacto federativo, e em seguida, a classificação da competência tributária.

1.3.1 - Competência e Federação

A competência tributária possui forte relação com a organização do Estado. Assim, o primeiro artigo da CRFB/88 dispõe que “A República Federativa do Brasil, é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”. Observa-se que o estado está organizado em federação, e isto implica na organização do sistema tributário nacional.

A constituição atribuiu a cada ente federativo a competência de instituir os tributos desde que com observância das normas por ela estabelecida. Nas palavras de Machado (2007, p. 60):

O instrumento de atribuição de competência é a constituição federal, pois, como se disse, a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do Estado (...) pela atribuição de competência divide-se o próprio poder de instituir e cobrar tributos. Entregam-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios parcelas do próprio *poder de tributar*.

No mesmo sentido é a lição de Amaro (2010, p. 115), segundo o qual, a constituição atribuiu aos entes federativos a faculdade de instituir tributos, e quando estes o exercem, o fazem no exercício de seu poder político. Nas palavras do autor (2010, p. 115):

Temos assim a competência tributária — ou seja, a aptidão para criar tributos — da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência.

Também é esta a posição de Carrazza, segundo o qual a constituição orienta aos entes federativos o que podem e o que não podem fazer. Somente a constituição pode dispor de competência tributária no sistema adotado pelo Brasil. Nas palavras de Carrazza (2005, p. 474):

A Constituição por assim dizer, delimitou o *campo tributável* e deu, em caráter privativo, uma parte dele à União; outra, a cada um dos Estados; ainda outra, a cada

um dos municípios; e, a última, ao Distrito Federal. Por outro giro verbal, a União cada um dos Estados, cada um dos Municípios e o Distrito Federal receberam, da Constituição, um campo tributável próprio.

Importante destacar que a distribuição de competência não se confunde com a distribuição de receitas, aquela é o poder conferido a um ente legislativo para a instituição do tributo, ao passo que esta, é a divisão do produto da arrecadação, atividade que só ocorre após o processo de instituição e recolhimento do tributo, em nada afeta a competência.

Característica basilar da competência é a sua indelegabilidade, assim, somente o ente federativo com competência expressa na constituição pode exercê-la, inadmissível a delegação. É possível, porém, a atribuição para fiscalizar e arrecadar um tributo já instituído, nos termos do art. 7 §§ 1º e 2º do código tributário nacional.

1.3.2 Classificação da Competência Tributária

Não há unanimidade quanto à classificação da competência tributária, Machado, (2007, p. 313-315) entende que há dois tipos de competência, a privativa e a residual. No seu entendimento a atribuição expressa na constituição para o ente federativo instituir tributo, configura competência privativa, ao passo que residual seria a permissão da constituição disposta no art. 154 I, para que a União instituisse impostos não previstos originariamente, mediante lei complementar.

Por sua vez, Amaro, (2010, p. 117), menciona que parte da doutrina classifica as competências em três espécies, quais sejam: privativa, residual e comum. De acordo com Amaro (2010, p. 117):

Designa-se privativa a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político; assim, o imposto de importação seria de competência privativa da União; o ICMS pertenceria à competência privativa dos Estados e do Distrito Federal; o ISS comporia a competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal. Diz-se residual a competência (atribuída à União) atinente aos outros impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas. Seria comum a competência (referente às taxas e contribuição de melhoria) atribuída a todos os entes políticos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Há ainda autores que mencionam cinco espécies de competência, assim, ao lado das três mencionadas por Amaro, somam-se as competências, cumulativa e a extraordinária.

Por cumulativa, entende-se o disposto normativo previsto no art. 147 CRFB/88, que atribui ao Distrito Federal a competência de instituir tributos federais e municipais, e à União a competência de instituir nos territórios federais os tributos federais, estaduais, e não

havendo municípios no território, os tributos municipais.

Já a competência extraordinária é exclusiva da União, prevista no art. 154, II, CF, para instituir imposto extraordinário, na iminência ou no caso de guerra.

1.4 – PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR

É de grande relevância para o direito tributário a distinção entre lei ordinária e lei complementar. São duas normas substancial e formalmente diferentes. Em termos substanciais, quando se trata de lei complementar a constituição expressamente determinou os casos que por ela serão disciplinados, já em termos formais, conforme previsão do art. 69 da constituição federal, exige-se quorum especial para aprovação.

No sistema tributário nacional, a lei ordinária, denominada apenas de lei, é o instrumento apto, como regra geral, para criação do tributo. Criar o tributo é estabelecer sua regra matriz, hipótese de incidência, tempo e espaço, sujeitos da relação jurídica e os aspectos quantitativos do tributo. Conforme Machado (2007, p. 110):

Na lei devem estar todos os elementos necessários a que se possa identificar a situação de fato capaz de criar a obrigação tributária e, diante de tal situação, poder determinar o valor do tributo correspondente. A lei não pode deixar para o regulamento ou para qualquer outro ato normativo inferior a indicação de qualquer dos elementos necessários a essa determinação. Todos os elementos essenciais da relação jurídica tributária devem ser indicados pela lei. O núcleo do fato gerador do tributo, o contribuinte, a base de cálculo, a alíquota, tudo deve estar na própria lei.

Além do aspecto doutrinário da função da lei, há expressa previsão legislativa para seu campo de atuação no CTN, conforme transcrição abaixo:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
 I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
 II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
 IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; (BRASIL. 1966).

Por outro lado, a criação de tributos por lei complementar é exceção, só há previsão constitucional para quatro tipos de tributos, os quais são: contribuição social residual, (art. 195 § 4), empréstimo compulsório (art. 148), Imposto sobre Grandes Fortunas (153 V) e imposto residual (154 I).

O papel precípua da lei complementar vem disposto no art. 146 da CRFB/88 na seguinte disposição:

146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (BRASIL. 1988).

É de se observar que a constituição conferiu à lei complementar um papel fundamental dentro do sistema tributário de uniformização nacional. Assim, partindo do pressuposto que cada ente federativo é dotado de competência para instituir certos tributos, poderia haver uma total dissonância para o mesmo tributo a depender de onde foi instituído dentro do território nacional.

Para evitar este desarranjo, a lei complementar vem delimitar os critérios de instituição do tributo, cabendo ao ente federativo, criá-los, dentro do estabelecido pela lei complementar. Assim, o caminho para a instituição do tributo obedeceria a uma dupla observação normativa, primeiro à própria configuração constitucional, segundo, à lei complementar. Ponto de vista com o qual concorda Amaro (2010, p. 193):

Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão.

(...)

A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao Sistema Tributário Nacional.

Igual entendimento é o adotado por SACHA CALMOM (2004, p. 120), segundo a qual a importância da lei complementar está na:

A vantagem está na unificação do sistema tributário nacional, epifenômeno da centralização legislativa. De norte a sul, seja o tributo federal, estadual ou municipal, o fato gerador, a obrigação tributária, seus elementos, as técnicas de lançamento, a prescrição, a decadência, a anistia, as isenções etc. obedecem a uma mesma disciplina normativa, em termos conceituais, evitando o caos e a desarmonia.

Preponderando ao exposto, a respeito das leis complementares em matéria tributária, podem ser destacados os seguintes aspectos: é competência da União por meio do congresso nacional editá-las para fins de harmonização do sistema tributário nacional, a principal lei complementar atual é o código tributário nacional.

1.5 SÍNTESE DO CAPÍTULO I

Feitas algumas considerações a respeito do assunto “Sistema Tributário Nacional”, importante se faz no momento ressaltar algumas premissas para melhor compreensão do exposto, bem como, para melhor entendimento do tema como um todo.

Conforme visto, há uma divergência doutrinária quanto à classificação dos tributos no Brasil. A mais aceita na doutrina na atualidade, principalmente a partir da CRFB/88, é a denominada pentapartite, uma vez que divide os tributos em cinco espécies. Adotar esta teoria, não significa entendê-la como a única correta, mas sim a mais adequada por ser a mais completa, razão pela qual será adotada como premissa nesta monografia.

Da mesma forma ocorre quanto a competência tributária, pois não há unanimidade doutrinária quanto à classificação. A mais abrangente das divisões, reconhece cinco tipos, a saber: privativa, residual, comum, cumulativa e extraordinária. O desenvolvimento da presente monografia terá por base esta classificação, por ser a mais completa.

2 A CONTRIBUIÇÃO PARA O SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - COSIP

O presente capítulo pretende analisar em especial as características da Contribuição para o Serviço de Iluminação Pública – COSIP – a partir de três pilares de estudo. A compreensão da COSIP como serviço público, os antecedentes que fulminaram na criação deste tributo, e, por último estudar sua natureza jurídica.

2.1 O SERVIÇO PÚBLICO

É no direito administrativo que se encontra grandes doutrinas a respeito do serviço público. Meirelles (1990, p. 275):

Serviço público é todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade, ou simples conveniências do Estado. Fora dessa generalidade não se pode, em doutrina, indicar as atividades que constituem serviço público, porque variam segundo as exigências de cada povo e de cada época. Nem se pode dizer que são as atividades coletivas vitais que caracterizam os serviços públicos, porque ao lado destas existem outras, sabidamente dispensáveis pela comunidade, que são realizadas pelo Estado como serviço público.

Já nas lições de DI PIETRO, (2011, p. 103) considera-se serviço público:

“toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente de direito público”.

Por sua vez, Mello (2010, p. 671) define o serviço publico como:

Toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada a satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Publico- portanto consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais-, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.”

Carvalho Filho (2014 p. 328) ensina que o serviço público compreende dois aspectos, sendo um formal e o outro material. Segundo o autor, no primeiro caso dá-se relevância quanto ao regime jurídico, ou seja, por este critério, serviço público seria aquele regulado por regime de direito público. Critica o autor este critério, uma vez que há casos em que incide

regras de direito privado na prestação de serviços públicos.

No aspecto material, destaca-se a natureza da atividade executada, neste sentido serviço público seria o que atendesse diretamente e essencialmente à comunidade.

2.1.1 Características do Serviço Público

O serviço público se diferencia dos serviços particulares em razão do regime jurídico especial que incide sobre ele. A doutrina cita algumas características essenciais do serviço público. Carvalho Filho elenca três distintivos, a seguir expostos.

A primeira característica é em relação ao Sujeito estatal. Diferente dos serviços comuns em que há duas partes particulares, quando se trata de serviço público, necessariamente uma das partes deve ter ligação com um ente estatal, ainda que seja em nome deste, e seja por ele fiscalizado.

A modernidade tornou inviável a prestação de todos os serviços públicos diretamente pelo Estado, fato que fez surgir o fenômeno da delegação dos serviços públicos. Entretanto isto não desnatura a qualidade de serviço público, uma vez que quem controla e dirige continua sendo o poder público.

A própria CRFB/88 é expressa em possibilitar a prestação de serviço público por pessoa que não seja o Estado, assim é que dispõe o art. 175 *in litteris*: “Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”.

A segunda característica é o Interesse público. Não poderia ser diferente, pois a essência do serviço público é atender aos administrados. Há uma subdivisão do interesse público em primário e secundário. Seria primário quando o serviço público é diretamente para o administrado, ao passo que secundário seria aquele em que o usuário direto do serviço é a própria administração. Entretanto, em ambos os casos, não pode fugir ao interesse público. Nas palavras de Carvalho Filho (2014, p. 330):

Quando o serviço é essencial, deve o Estado prestá-lo na maior dimensão possível, porque estará atendendo diretamente às demandas principais da coletividade. Inobstante, ainda que seja secundário, a prestação terá resultado de avaliação feita pelo próprio Estado, que, por algum motivo especial, terá interesse em fazê-lo. De uma ou de outra forma, contudo, os serviços públicos hão de vislumbrar o interesse coletivo, seja ele próximo ou remoto.

Ainda no que se refere à divisão entre interesse público primário e secundário, Mello (2010, p. 657) ensina que:

O interesse coletivo primário ou simplesmente interesse público é o complexo de interesses coletivos prevalentes na sociedade, ao passo que o interesse secundário é composto pelos interesses que a Administração poderia ter como qualquer sujeito de direito, interesses subjetivos, patrimoniais, em sentido lato, na medida em que integram o patrimônio do sujeito.

Cita como exemplo de interesse secundário da Administração o de pagar o mínimo possível a seus servidores e de aumentar ao máximo os impostos, ao passo que o interesse público primário exige, respectivamente, que os servidores sejam pagos de modo suficiente a colocá-los em melhores condições e tomar-lhes a ação mais eficaz e a não gravar os cidadãos de impostos além de certa medida.

O interesse público na prestação dos serviços está ligado ao princípio da finalidade previsto na lei 9.784/99, e ainda considerado como um dos elementos do ato administrativo.

Com relação à terceira característica do serviço público, tem-se o regime de direito público. Em decorrência destas características, incidem normas não vistas nos serviços privados, neste sentido, destaca-se a supremacia do interesse público, prestação de contas, e fiscalização.

Alguns serviços públicos quando prestados por pessoa diversa do Estado, são regidos por algumas normas de direito privado, entretanto não se distancia integralmente do regime de direito público, sob pena de violação às normas de direito administrativo. Assim pensa Carvalho Filho (2014, p. 331):

Embora nessas hipóteses incidam algumas regras de direito privado, nunca incidirão elas integralmente, sendo necessário que algumas normas de direito público disciplinem a prestação do serviço. Pode-se até mesmo dizer que nesses casos o regime será híbrido, predominando, porém, o regime de direito público quando em rota de colisão com o de direito privado.

Desta forma, em qualquer situação, incidirão normas de direitos públicos, ainda que de forma amenizada.

2.1.2 Dos Serviços Públicos Coletivos e Singulares

Dentre as classificações doutrinárias do serviço público, destaca-se, para a presente monografia, a que se refere aos destinatários. É possível que haja uma execução de atividade que beneficia a toda uma coletividade, sem possibilidade de individualização do usuário, bem como, é possível que em determinadas situações, as atividades públicas sejam dirigidas a pessoas determinadas, decorre desta divisão a classificação em serviços coletivos e individuais.

São universais, ou *uti universi*, os serviços públicos destinados a uma coletividade sem

possibilidade de quantificar o uso por cada usuário, por outro lado é individual o serviço público prestado em que a atividade é suscetível de individualização, quantificando-se o quantum cada usuário utilizou do serviço público. Carvalho Filho (2014, p. 333) ensina que:

Serviços coletivos (*uti universi*) são aqueles prestados a grupamentos indeterminados de indivíduos, de acordo com as opções e prioridades da Administração, e em conformidade com os recursos de que disponha. São exemplos os serviços de pavimentação de ruas, de iluminação pública, de implantação do serviço de abastecimento de água, de prevenção de doenças e outros do gênero. Já os serviços singulares (*uti singuli*) preordenam-se a destinatários individualizados, sendo mensurável a utilização por cada um dos indivíduos. Exemplos desses serviços são os de energia domiciliar ou de uso de linha telefônica.

Por sua vez, Di Pietro (2011, p. 112-113) leciona no seguinte sentido:

Serviços *uti singuli* são aqueles que têm por finalidade a satisfação individual e direta das necessidades dos cidadãos. Pelo conceito restrito de serviço público adotado por Celso Antonio Bandeira de Mello, só esta categoria constitui serviço público: prestação de utilidade ou comodidade fruível diretamente pela comunidade. Entram nessa categoria determinados serviços comerciais e industriais do Estado (energia elétrica, luz, gás, transportes) e de serviços sociais (ensino, saúde, assistência e previdência social).

Os serviços *uti universi* são prestados à coletividade, mas usufruídos apenas indiretamente pelos indivíduos. É o caso dos serviços de defesa do país contra o inimigo externo, dos serviços diplomáticos, dos serviços administrativos prestados internamente pela Administração, dos trabalhos de pesquisa científica, de iluminação pública, de saneamento. Quanto a este último, o STF, pela Súmula nº 670, consagrou o entendimento de que “o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”, exatamente por não ser usufruído *uti singuli* e não se enquadrar no conceito contido no artigo 145, II, da Constituição.

A classificação acima, não é meramente doutrinária, ela implica situações diferentes em vários ramos do direito, dentre os quais, no tributário.

2.1.3 Do Serviço de Iluminação Pública.

Exposto algumas orientações doutrinárias a respeito do serviço público, importante se faz analisar o serviço de iluminação pública. Inegavelmente se trata de um serviço público, constitui-se de uma atividade em que o poder público, mais precisamente o município realiza os serviços de instalação, manutenção, operação e expansão da iluminação pública colocando iluminárias, lâmpadas, e todos os instrumentos necessários para manter os locais iluminados.

Este tipo de prestação de serviço, se enquadra na classificação dos serviços *uti universi*, uma vez que não é possível identificar de forma precisa os beneficiários deste serviço. A Suprema Corte, já se manifestou a respeito da universalidade do serviço de

iluminação pública como se observa a seguir:

O que é preciso perquirir é se o serviço de iluminação pública é um serviço prestado *uti universi*, um serviço geral, ou um serviço prestado *uti singuli*, ou específico. Ou, noutras palavras, se o serviço é destinado a determinados usuários e não prestado com caráter geral, ou para a coletividade toda, dado que, se se tratar de um serviço geral, destinado à coletividade toda, deve ser remunerado pelo imposto. E mais: é preciso verificar se o serviço é divisível, vale dizer, de utilização individual e mensurável.

A resposta a essas indagações não é outra: o serviço de iluminação pública é um serviço destinado à coletividade toda, não é um serviço que pode ser dividido em unidades autônomas para cada contribuinte. É, na verdade, um serviço prestado *uti universi* e não *uti singuli*. (BRASIL. STF, 2003)

Do exposto fica claro que o serviço de iluminação pública trata-se de um serviço *uti universi*.

2.2 HISTÓRICO

Para custear o serviço de iluminação pública, vários municípios instituíram taxa, o que foi declarada inconstitucional pelo STF por se tratar de serviço insuscetível de divisibilidade, e especificidade, desrespeitando assim o disposto na CRFB/88 em seu art. 145 II. No RE 233.332-6/RJ, o ministro relator, destacou em seu voto, que tal modalidade de serviço deveria ser custeada por impostos. A jurisprudência do STF foi pacificada pela Súmula 670 no seguinte teor: “o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”.

Diante das reiteradas decisões do STF, os prefeitos pressionaram o congresso nacional para mudar a constituição para permitir a instituição de alguma espécie de tributo específico para os serviços de iluminação pública. Inicialmente, formulou-se a PEC 222/200 que pretendia alterar o art. 145 CRFB/88 o qual passaria a ter o seguinte teor:

Art. 145 (...)

II taxas pela utilização do serviço de iluminação pública, bem como em razão de poder de polícia ou pela utilização, ou potencial, de demais serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

§ 2º as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos, **à exceção da taxa de iluminação pública**. Grifou-se.

Como se observa, a pretensão inicial da proposta era alterar a constituição para permitir que por meio de taxa pudesse cobrar o serviço de iluminação pública, e claramente tal alteração constitucional visava contornar a jurisprudência do STF. A propósito, segue parte da justificativa da PEC 222/2000:

É de todos sabido que muitos Municípios brasileiros vinham instituindo e cobrando a taxa de iluminação pública para fazer em face aos custos da implantação e manutenção desse serviço indispensável para as comunidades urbanas. O Supremo Tribunal Federal, porém, já firmou jurisprudência no sentido de considerá-la inconstitucional, por não se tratar de serviço público específico e divisível e, em certos casos, por ter ela base de cálculo coincidente com a de impostos, como imposto predial e territorial urbano (IPTU). Como os Municípios não têm condições efetivas de custear a iluminação pública através de seus impostos e também não podem permanecer inadimplentes com as empresas concessionárias ou distribuidoras de energia elétrica, a solução que se alvitra é a de emendar-se a Constituição, para que eles possam vir a instituir e cobrar a taxa de iluminação pública, dentro da legalidade e sem os percalços das demandas judiciais”. (BRASIL. Câmara dos Deputados, 2000).

A referida PEC tramitou na câmara dos deputados. No senado federal, recebeu a designação PEC 53/2001, alterando-se o nome de taxa para contribuição. Esta PEC foi rejeitada em 2001, sendo apresentada outra vez em 2002, com a seguinte justificativa:

O Serviço de iluminação Pública, definido como sendo “prover de luz ou claridade artificial as vias e logradouros públicos” é de competência do município, abrangida pelo art. 30, inciso V, da Constituição Federal. Sendo, pois a iluminação pública um serviço da alçada de cada município, as condições de sua prestação e custeio devem ser definidas em lei municipal.

Ocorre que a forma de custeio desse serviço tem gerado muita controvérsia. A partir dos anos 80, muitos municípios passaram a editar leis que instituíam uma taxa para cobertura da prestação do serviço de iluminação pública, conhecida por Taxa de Iluminação Pública - TIP. Subseqüentemente, muitas ações judiciais foram impetradas, em praticamente todos os estados da Federação, questionando a constitucionalidade de leis municipais instituidoras de TIP.

O Supremo Tribunal Federal já firmou jurisprudência no sentido de considerar inconstitucional essa cobrança, por não se tratar de serviço público específico e divisível e, em certos casos, por ter ela base de cálculo coincidente com a de impostos, como Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). (BRASIL. Senado, 2002).

Por fim foi o constituinte derivado aprovou e editou a emenda constitucional 39/2002, publicada em 19/12/2002, autorizando os municípios a instituírem contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP), permitindo ainda a cobrança da referida contribuição na fatura de consumo de energia:

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. (BRASIL. 1988).

Após a entrada em vigor da COSIP, iniciou-se uma grande polêmica jurídica a respeito do tributo, se não seria uma burla ao sistema constitucional tributário, uma vez que apenas o nome seria de contribuição, mas sua natureza seria de outro tributo. Assim, observa-se do

voto do ministro Marco Aurélio ao julgar o RE 573.675/SC:

Ora, em vez de ofertar ao intérprete o desenho, a escultura, da referida taxa, que rotulou – apenas nomenclatura, vitrine - de contribuição, apenas declarou (...) que esta contribuição – que não é contribuição, mas taxa – poderia ser cobrada na fatura de consumo de energia elétrica, o que vale dizer, cuidou apenas de ‘forma’ de cobrança, mas não da conformação do tributo. (BRASIL. STF, 2009).

Como se observa, há uma grande discussão jurídica a respeito da COSIP, no sentido de apresentar-se por um *nomen iuris*, mas não ter a natureza jurídica do nome que se apresenta. Neste sentido, o próximo tópico tem por objetivo analisar qual a natureza jurídica da COSIP.

2.3 - NATUREZA JURÍDICA

Conforme exposto no capítulo I, apesar da divergência, grande parte da doutrina atual identifica 05 espécies de tributo. Interessa no momento, analisar em qual espécie tributária a COSIP se enquadra, neste sentido, proceder-se-á a um confronto entre as características de cada uma das espécies tributárias e a contribuição para o serviço de iluminação pública.

2.3.1 COSIP e Empréstimo Compulsório

O empréstimo compulsório é inconfundível com as características da COSIP, razão pela qual não há na doutrina nenhuma inclinação para considerar que esta tenha a natureza jurídica daquela:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". (BRASIL. 1988).

Observando o disposto no artigo supra citado, o serviço de iluminação pública está totalmente alheio aos casos em que a constituição permitiu a instituição do empréstimo compulsório. Isto porque o serviço de iluminação pública é algo permanente, básico, não se reveste de calamidade, guerra externa ou investimento público urgente, em suma, não está ligado ao imprevisto ou fortuito.

2.3.2 COSIP e Imposto

A COSIP apresenta várias características próprias do imposto, sendo que vários doutrinadores entendem que a natureza jurídica da COSIP não é outra coisa senão um imposto disfarçado de contribuição. Desde quando foi declarada a inconstitucionalidade para custear serviço de iluminação pública, o STF já se manifestava no sentido de ser o imposto o tributo indicado para cobrir as despesas no lugar das taxas.

Várias são as premissas que fundamentam a natureza jurídica de imposto da COSIP, uma delas é a exposta por Carrazza, (601) ao vislumbrar na referida contribuição uma atividade não vinculada. Nas lições do autor:

(...) é o caso de indagarmos: que tipo de tributo é a contribuição a que alude o art. 149-a da CF?
Segundo estamos convencidos, um *imposto*, já que tem por *materialidade* o fato de uma pessoa, física ou jurídica, estar fixada no local (Município ou Distrito Federal) onde é prestado o serviço de iluminação pública. Trata-se de um tributo não vinculado a uma ação estatal.

Outro argumento bastante convincente para entender a COSIP como imposto, é o fato do serviço público ser *uti universi*. O ministro Carlos Velloso assim se manifestou ao votar RE 293.710/RJ que tratava do serviço de iluminação pública:

Trata-se de serviço *uti universi* e não *uti singuli*, quer dizer: prestado a toda a comunidade e não individualmente a cada contribuinte. Deve, portanto, ser custeado por meio de impostos e não de taxas, por ser indivisível, contrariando o inciso III do artigo 79 do CTN e o inciso II do artigo 145 da Constituição. (BRASIL, STF, 2003).

Nesta mesma linha de raciocínio, Carrazza (2005, p. 492) dispõe que:

Não é por outro motivo que muitos autores ressaltaram que os impostos servem para custear os serviços públicos indivisíveis, destinados indistintamente a toda a coletividade e, nesta medida, usufruíveis *uti civis* Insegurança pública, defesa nacional, iluminação pública etc.

Ainda com o mesmo entendimento a respeito da utilização dos impostos para custear as despesas gerais do estado, têm-se os seguintes ensinamentos de Amaro (2010, p. 103):

Essas características são identificáveis no plano normativo, e, obviamente, correspondem ao reflexo das meditações feitas no âmbito da ciência das finanças, em que se verificou que alguns tributos - designados pelo ordenamento jurídico

positivo como impostos - deveriam prestar-se ao financiamento das atividades gerais do Estado.

Como exposto, a não vinculação da COSIP a uma atividade ligada ao contribuinte, bem como, por ser o serviço de iluminação pública atividade sem destinatário específico, faz com que parte da doutrina entenda que a natureza jurídica da COSIP é de imposto.

2.3.3 COSIP e Taxa

Como visto, a origem da COSIP era uma taxa. Ocorre que o constituinte fez inserir um tributo na constituição com a mesma finalidade da antes denominada taxa, só que agora com nome de contribuição.

Não pode ter a COSIP natureza jurídica de taxa, em razão de não preencher os requisitos desta. Como visto no tópico anterior, o serviço de iluminação pública é revestido de caráter *uti universi*, ao passo que para a incidência de taxa, deve haver uma atividade específica e suscetível de destacamento em unidades autônomas.

O que parte da doutrina aponta, é que, na verdade a EC 39/02, fez foi constitucionalizar uma taxa inconstitucional, apenas mudou o nome, da antiga taxa. Neste sentido Paulsen e Velloso (2010, p. 308), mencionam esta vertente interpretativa da EC 39/02:

Dessa forma, a inconstitucional taxa de iluminação pública teria retomado das cinzas, qual uma fênix, que ressurgiu tal como era, só que com plumagem nova. Teria recebido o manto de “contribuição” e abrigo no altiplano constitucional. Mas não teria deixado de ser o anômalo tributo que era.

No mesmo sentido é a posição de Martins (2005 p. 63-64, apud Paulsen e Velloso 2010, p. 308), que dispõe:

A atual contribuição não é, entretanto, contribuição. Tem o perfil de taxa, mas com insuficiências [...] E, pura e simplesmente, tributo destinado a cobrir prestação de serviço, nem se furtando, o desajeitado constituinte, a reconhecer que sua cobrança é para o custeio do serviço de iluminação pública.

O fundamento em que se baseia o autor é de que o nome não dá natureza ao tributo, mesmo que o legislador, ou constituinte derivado queira assim fazer, não tem este poder. Paulsen e Velloso entendem que a EC 39/02 criou uma taxa de iluminação pública, embora com nome diverso. Nas lições de Paulsen e Velloso (2010, p. 308):

O tributo cobrado pela iluminação pública diz respeito a serviço prestado *uti universi*, e não *uti singuli*. Era uma taxa inespecífica e indivisível, em razão de possuir “fato gerador inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte”. Após o advento da EC 39/02, não deixou de sê-lo. Pode até ter recebido denominação diversa e passado a encontrar guarida no texto da Lei Maior, mas isso não modifica a sua essência e tampouco implica a sua legitimação constitucional, dada a possibilidade de ser rechaçada por contrastar com direitos fundamentais imunes à atuação do poder constituinte derivado (art. 60, § 4o, IV, da CF).

Também no sentido da COSIP ser uma taxa disfarçada, dispôs o ministro Marco Aurélio em seu voto no RE 573.675/SC:

Ora, no presente caso, em verdade o que criou, o constituinte – pressionado pela sanha arrecadatória dos entes federativos, especializados em gerar despesas inúteis e incapazes de cortá-las -, ‘foi uma taxa de iluminação pública’ como contrapartida de um serviço, cujo custo não é coberto pela escandalosa carga tributária que suporta o brasileiro (BRASIL, STF, 2009).

Conforme exposto, nem a doutrina nem a jurisprudência se inclinam para reconhecer que a COSIP tem natureza jurídica de taxa, ao contrário a repudia, tanto é que o STF, após quase 15 anos de vigência da Súmula 670 publicada em 2003, transformou a mesma na sumula vinculante nº 41, em 2015.

O que a doutrina critica é que o constituinte continua cobrando uma taxa inconstitucional, entretanto com o rótulo de contribuição.

2.3.4 COSIP e Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria decorre da valorização de imóvel, decorrente de obra pública. Para Ataliba (2014, p. 174) “é instrumento de efetivação da atribuição da valorização imobiliária causada por obra pública à pessoa pública que a empreendeu”.

É característica essencial para a incidência da contribuição de melhoria a realização de uma obra pública, e justamente isto é ausente no serviço de iluminação pública, uma vez que, embora haja algum fator em comum, não há que se confundir obra com serviço. A própria legislação faz a distinção, como se observa na lei 8.666/93:

Art. 6º Para os fins desta Lei considera-se:

- I - Obra - toda construção, reforma, fabricação, recuperação ou ampliação, realizada por execução direta ou indireta;
- II - Serviço - toda atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para a Administração, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem, operação, conservação, reparação, adaptação, manutenção, transporte, locação de bens,

publicidade, seguro ou trabalhos técnico-profissionais; (BRASIL, 1993).

Como observado, para a incidência da contribuição de melhoria é essencial que o poder público realize uma obra pública. Quando o Município instala, conserta e fiscaliza a iluminação pública ele está prestando um serviço, razão pela qual, fica afastada a natureza jurídica da COSIP como contribuição de melhoria.

2.3.5 COSIP e Contribuições Especiais

Por último, cabe analisar a COSIP sob sua possível natureza jurídica de contribuição especial. Inicialmente cabe ressaltar as espécies de contribuições especiais previstas originariamente na CRFB/88 no art. 149. As três contribuições lá previstas são: contribuição social, contribuição de Intervenção no Domínio Econômico e Contribuição de Interesse de categoria Profissional ou Econômica. Não sendo nenhuma destas, há de se investigar se a COSIP é uma nova modalidade de contribuição especial.

As contribuições previstas no *caput* do art. 149 são dotadas de finalidades específicas, assim, qualquer outro destino que se der a determinada contribuição, restara maculado o disposto na constituição que permitiu tão somente a exação para atender à finalidade pela qual foi criada. A propósito, lembra Ataliba (2014, p. 194) “Se a finalidade da chamada contribuição for qualquer outra, exclui-se o regime do art. 149, porque as exceções devem ser interpretadas estritamente”.

Portanto, não poderia a COSIP apresentar natureza jurídica de nenhuma das contribuições apresentadas, tendo em vista que sua finalidade é diversa. Neste sentido é a posição de Carrazza (2005, p. 601):

Entendemos igualmente que a *contribuição* do art. 149-A do Texto Magno não se confunde com as previstas no *caput* do dispositivo. Deveras, ela, ser de competência dos Municípios e do Distrito Federal (e não da União), visa a custear o serviço de iluminação pública local (e não interferir no domínio econômico, atender a interesses de categorias profissionais ou econômicas ou custear a Seguridade Social). Além disso, não tem por *sujeito passivo possível* – ao contrário das preditas *contribuições* – qualquer setor econômico ou grupo de pessoas, mas toda a sociedade local.

Não tendo a COSIP a natureza jurídica de nenhuma das contribuições expostas, resta analisar como fazer seu enquadramento no sistema tributário. Vários doutrinadores entendem que ela constitui uma contribuição autônoma, *sui generis*, outros entendem que elas

constituem uma nova modalidade de contribuição sendo mais uma contribuição especial.

Para Silveira (2008, p. 58) a COSIP é uma nova modalidade de contribuição especial. Nas palavras do autor:

(...) Emenda Constitucional n. 39, de 19 de dezembro de 2002, que permitiu novo tipo de contribuição: instituída pelos Municípios e Distrito Federal, para o custeio de serviço de iluminação pública, facultada sua cobrança na fatura de cobrança de consumo de energia elétrica (CF, art. 149-A e parágrafo único, acrescidos pela EC n. 39). Trata-se na verdade de uma nova (quarta) espécie de contribuição: contribuição municipal e distrital para custeio do serviço de iluminação pública.

Já no entendimento de Paulsen e Velloso (2010, p. 311) a COSIP não é uma nova modalidade de contribuição especial, mas uma nova espécie de tributo inconfundível com as cinco espécies delineadas pelo constituinte originário. Segundo os autores:

Acolhemos, contudo, entendimento diverso, no sentido de que a CIP não se confunde com as contribuições especiais, pelo singelo fato de que a sua hipótese de incidência não descreve (ou não deve descrever) conduta do contribuinte, senão ação estatal que lhe gera benefícios.

(...)

Nessa senda, o plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu que a contribuição de iluminação pública constitui tributo de caráter *sui generis*, inconfundível com as cinco espécies acolhidas pela Constituição da República em sua redação original. Para o ministro Ricardo Lewandowski, a COSIP constitui um novo tipo de contribuição.

Como exposto, por esta última vertente doutrinária a COSIP seria uma nova modalidade de tributo, passando então o sistema tributário nacional a ser, composto por: imposto, taxas, contribuição de melhoria, contribuição especial, empréstimo compulsório e a COSIP.

2.4 SÍNTESE DO CAPÍTULO II

O capítulo II teve por objetivo entender o enquadramento da COSIP dentro do sistema tributário, também buscou analisar os antecedentes e motivos que levaram o surgimento deste tributo no sistema tributário nacional, bem como, a natureza jurídica que este tributo apresenta.

Analizou-se o serviço público, seu conceito e algumas de suas características, e classificações, sendo que, quanto a esta, uma das mais importantes, é a que divide os serviços públicos em universais e singulares, também denominada de *uti universi* e *uti singuli* respectivamente.

Posteriormente focou-se especialmente no serviço de iluminação pública, verificando que antes da instituição da COSIP, os municípios instituíam taxas para custear este serviço. O STF declarou tais taxas inconstitucionais em razão da violação dos requisitos de divisibilidades e especificidade, o que levou o constituinte a autorizar, pela EC 39/2002, os municípios a instituírem a denominada Contribuição para o Serviço de Iluminação Pública – COSIP.

A Nova contribuição gerou controversas doutrinárias, quanto a sua natureza jurídica, ressaltando-se que, conforme exposição feita destacaram-se três correntes doutrinárias a respeito do tema:

A primeira defendida por autores como Carrazza, entende que a COSIP é uma nova modalidade de imposto. A segunda defendida por Martins e o Ministro Marco Aurélio, entende que a COSIP é uma taxa inconstitucional disfarçada de contribuição. A terceira orientação doutrinária, defendida por Silveira, define a COSIP como uma nova modalidade de contribuição especial. Por último, há o entendimento de Paulsen e Velloso no sentido de que a COSIP não se confunde com as contribuições especiais, mas trata-se de uma nova modalidade de tributo.

Em síntese, verifica-se que não está definida a natureza jurídica da COSIP, sendo citado em muitas doutrinas como um tributo anômalo.

3 ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA COSIP

O presente capítulo tem por objetivo analisar a COSIP em seu aspecto constitucional. Uma grande parcela da doutrina entende que o tributo em estudo, apresenta várias anomalias, e, como visto no capítulo II, até a natureza jurídica da COSIP é controvertida.

Em decorrência desta divergência doutrinária, serão expostos alguns por menores constitucionais que conflitam com algumas particularidades da COSIP, bem como, será analisado posteriormente, se o legislador ao editar a EC/02, o fez sem extrapolar os seus limites.

3.1 – LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Incumbe ao Estado a realização de vários serviços exigidos pela sociedade. Sucede que este não dispõe, em regra, de receitas provenientes do mercado de trabalho, tendo em vista que isto cabe à iniciativa privada, como regra. Desta forma, o Estado para arrecadar recursos, valendo-se de sua soberania e poder, determina que seus subordinados lhe tragam recursos, essencialmente por meio da tributação, e assim, realiza as atividades que lhe são atribuídas. Conforme Machado (2010, p. 33):

Caracteriza-se a soberania como a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior. No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.

Entretanto, não pode o Estado instituir tributos discricionariamente à maneira que bem queira, deve obedecer aos critérios previamente estabelecidos e que tenham amparo em critérios legítimos. No Brasil, os critérios paradigmas que legitimam a cobrança de tributos estão dispostos em um sistema tributário instituído na constituição federal e na legislação tributária.

Desta forma, a instituição de um tributo deve guardar inteira harmonia com o sistema tributário nacional, caso contrário, torna-se inconstitucional e inexigível. Deve se considerar ainda, que a atividade de tributação está inevitavelmente atrelada à limitação do patrimônio ou renda, não pode, contudo, configurar um confisco, tendo em vista vedação constitucional expressa conforme Art. 150 IV CF.

Assim, o constituinte originário se propôs a delinear os limites dos entes federativos na

atividade de tributação, conferindo segurança jurídica para o contribuinte, consistente em não pagar tributos que não se amoldam aos ditames constitucionais. A este delineamento constitucional que vincula ao ente instituidor de tributos, denomina-se limitação ao poder de tributar.

Basicamente, as limitações ao poder de tributar previstos na constituição estão previstas nos artigos 150 e 151, não sendo, entretanto, rol taxativo. Os principais institutos limitadores dispostos nestes dois artigos tratam essencialmente das imunidades, e dos princípios.

Esclareça-se por oportuno, que as imunidades não serão objeto de estudo no presente trabalho, uma vez que não há neste instituto, grande relevância quanto à constitucionalidade da COSIP.

3.1.1 Das Limitações ao Poder de Tributar como Cláusula Pétreas

As limitações contidas na constituição Federal constituem garantias ao contribuinte de não ser extorquido de forma arbitrária pelo estado. Em razão disto, todas as limitações tributárias impostas ao estado, seja como imunidades, seja como princípios, ou outras formas, estão inseridas no rol dos direitos e garantias fundamentais, constituindo cláusulas pétreas dentro da constituição.

Para entender as cláusulas pétreas, deve-se ter em mente os limites do poder legislativo para modificar a constituição, isto porque a doutrina entende que quando se elabora uma constituição, existe um poder originário atuando, após a constituição entrar em vigor, qualquer modificação nela feita, é fruto de um poder constituinte derivado. Para Novelino (2012, p. 49):

O poder constituinte originário é responsável pela escolha e formalização do conteúdo das normas constitucionais. Trata-se de. Um poder político, supremo e originário, encarregado de elaborar a Constituição de um Estado. A expressão poder constituinte originário é utilizada para diferenciar o poder instituidor da Constituição daquele responsável pela alteração de seu texto (poder constituinte derivado), bem como do poder encarregado da elaboração da Constituição dos- Estados-membros (poder constituinte decorrente).

O poder constituinte originário seria ilimitado, autônomo, incondicionado, características estas que o conferem uma ampla liberdade de atuação, sem estar preso a limitações impostas por algum ordenamento jurídico. Novelino (2012, p. 53) lecionando a respeito das características do poder constituinte originário ensina que:

O poder constituinte originário possui características tradicionais que o diferenciam dos poderes constituídos. Dentro de uma visão positivista, trata-se de um poder: I) inicial, por não existir nenhum outro antes ou acima dele; II) autônomo, por caber apenas ao seu titular a escolha do conteúdo a ser consagrado na Constituição; e III) incondicionado, por não estar submetido a nenhuma regra de forma ou de conteúdo.

Já o poder constituinte derivado, é um poder limitado, que não atua em plena liberdade para modificação da constituição. A respeito do poder constituinte derivado, Bulos (2014, p. 409), apresenta as seguintes características:

Secundariedade - não existe por si próprio. É preciso que haja uma constituição para prevê-lo. Retira sua força, portanto, do poder constituinte originário, razão pela qual é adjetivado de derivado, instituído, constituído ou de segundo grau.

Subordinação - haure sua força na obra do poder constituinte originário. Por isso, é uma competência prevista na carta magna, sujeitando-se, completamente, aos seus desígnios. Essa é a linha doutrinária prevalecente na jurisprudência do Pretório Excelso, para o qual o Congresso Nacional, no desempenho da função reformadora da Carta Magna, está juridicamente subordinado ao poder constituinte originário.

Condicionamento - para alterar a constituição, condiciona-se aos limites nela previstos. Deveras, se o poder constituinte reformador é um dado do mundo jurídico, os parâmetros para o seu exercício vêm gizados na carta magna. Ora, do mesmo modo que o constituinte originário prevê as funções legislativa, executiva e jurisdicional, preconizadas na tripartição clássica de Montesquieu, evidente que ele, também, delinea a competência reformadora da *lex mater*. Do contrário, a criatura - o poder reformador - suplantaria o seu criador - o poder constituinte fundacional.

Na CRFB/88, as limitações ao poder constituinte derivado, vêm dispostas no art. 64. Em seu parágrafo quarto, na seguinte redação:

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado;
II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
III - a separação dos Poderes;
IV - os direitos e garantias individuais. (BRASIL, 1988).

Na seara tributária, a doutrina pacificamente reconhece que as limitações ao poder de tributar manifestadas nos princípios constituem cláusulas pétreas, Novelino (2012, p.74) dispõe que:

O princípio administrativo da legalidade (CF, art. 37, caput) e o princípio tributário da legalidade (CF, art. 150, I), decorrentes do princípio da legalidade (CF, art. 5º, II), bem como o princípio da isonomia tributária (CF, art. 150, II), decorrente do princípio da igualdade (CF, art. 5º, caput), devem ser considerados cláusulas pétreas decorrentes.

Por sua vez, Paulsen (2012, p. 124) dissertando a respeito da natureza jurídica das limitações

ao poder de tributar, ensina que:

As limitações que se apresentam como garantias do contribuinte (legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade e vedação do confisco), como concretização de outros direitos e garantias individuais (imunidade dos livros e dos templos) ou como instrumentos para a preservação da forma federativa de Estado (imunidade recíproca, vedação da isenção heterônoma e de distinção tributária em razão da procedência ou origem, bem como de distinção da tributação federal em favor de determinado ente federado), constituem cláusulas pétreas, aplicando-se-lhes o art. 60, § 4º, da CF: (...). Assim, são insuscetíveis de supressão ou de excepcionalização mesmo por Emenda Constitucional.

Como exposto, não restam dúvidas que em matéria tributária, existem normas que não podem ser modificadas pelo legislativo, ainda que tal pretensão seja feita por meio de emenda à constituição.

3.1.2 Dos Princípios – Definição

É fundamental para o estudo do direito a compreensão do termo princípio. Há uma variação de conceito e de aceção. Como observa Carrazza (2000, 95) a palavra princípio é equívoca, podendo ser apresentada, por exemplo, com significado de entrada, começo.

Contudo, quando se faz uso da expressão “princípios fundamentais do direito”, pode-se limitar a sua significação na concepção de algo fundamental em um sistema, desta forma, em se tratando de princípios do direito, ou de seus ramos, tem-se que princípio é uma norma essencial no sistema em que está inserido.

No sentido de princípio como norma fundamental, têm-se as lições de Mello (2010, p. 53):

Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico.

Corroborando com as mesmas concepções temos as lições de Crisafulli: (1952, p. 15, apud BONAVIDES, 2004):

“Princípio é, com efeito, toda norma jurídica, enquanto considerada como determinante de uma ou de muitas outras subordinadas, que a pressupõem, desenvolvendo e especificando ulteriormente o preceito em direções mais particulares (menos gerais), das quais determinam, e, portanto resumem,

potencialmente, o conteúdo: sejam, pois, estas efetivamente postas, sejam, ao contrário, apenas dedutíveis do respectivo princípio geral que as contém.

Mediante ao exposto, é importante ressaltar que os princípios deixaram de ser vistos como simples norma de orientação, ou programática, não se trata de meras recomendações, mas alcançaram o mesmo grau de normatividade assim como as regras.

Reconhecendo a normatividade dos princípios, leciona Bonavides, (2004, p. 268):

Tendo ocorrido já tanto aquela maturidade do processo histórico como a sua evolução terminal - a que se reportou o conspícuo Jurista - faz-se, agora, de todo o ponto possível asseverar, a exemplo de Esser, Alexy, Dworkin e Crisafulli, que os princípios são normas e as normas compreendem igualmente os princípios e as regras.

Desta forma, entre os vários sentidos da palavra princípio, destaca-se a concepção no sentido de norma fundamental, que serve de base para as demais normas de direito, dotada de normatividade jurídica, apta, a produzir efeitos no ordenamento.

Em sede tributária, a doutrina cita vários princípios que afetam a atividade de tributar do estado, contudo, dentre eles, apenas alguns estão mais diretamente ligados, e questionados doutrinariamente, quanto aos aspectos constitucionais da COSIP. Em razão disto, serão analisados apenas os princípios da isonomia tributária, e da igualdade.

3.1.3 – Princípio da Isonomia e COSIP

O princípio da isonomia decorre da própria constituição federal. Um dos artigos que assegura expressamente tal princípio, como direito fundamental é o art. 5º *caput* e inciso I, ao disporem:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações (...). (BRASIL, 1988).

Comentando a respeito da isonomia, Moraes (2003, p. 64) ensina que:

A Constituição Federal de 1988 adotou o princípio da igualdade de direitos, prevendo a igualdade de aptidão, uma igualdade de possibilidades virtuais, ou seja, todos os cidadãos têm o direito de tratamento idêntico pela lei, em consonância com os critérios albergados pelo ordenamento jurídico.

Como observado, a igualdade impõe ao estado o dever de tratamento de forma equânime, proibindo-se que os gestores públicos se valham de sua posição de comando para beneficiar, sem justificativa legítima, alguns em detrimento de todos. Desta forma, o disposto na constituição é vinculante em relação a todos, inclusive, ao legislador, que deve formular as leis de forma a não violar este mandamento.

Deve se lembrar que a menção expressa à igualdade na constituição é um direito fundamental, e constitui uma conquista em se tratando de direitos individuais. Contudo, deve-se compreender que não basta dispensar um tratamento puramente igual, quando as pessoas encontram em situação de desigualdade, ou seja, o princípio da isonomia vai além da formalidade, impondo muitas vezes que haja uma desigualdade.

A doutrina então compreende a igualdade em duas concepções, uma formal e outra, material. A formal seria a disposição textual, do ponto de vista literal, impõe que a todos seja concedido o mesmo comportamento. Em seu sentido material, igualdade seria colocar pessoas em igualdade substancial, ou seja, se elas estiverem na mesma base fática, serão tratadas isonomicamente, se estas bases forem diversas, o tratamento a elas dispensado será diferente, para se tornarem iguais.

A respeito do tema, Novellino (2012, p. 495 - 497) bem diferencia a igualdade formal da material nos seguintes termos:

A igualdade formal (igualdade perante a lei, civil ou jurídica) consiste no tratamento isonômico conferido a todos os seres de uma mesma categoria essencial. Além de impor a observância da igualdade jurídica de uma forma geral (CF, art. 5º, caput), a Constituição obriga, de forma expressa, seja conferido um tratamento jurídico isonômico a homens e mulheres (CF, art. 5º, I).

A ideia de igualdade vinculada por Aristóteles à ideia de justiça - “o legislador deve tratar os iguais de forma igual e os desiguais de modo desigual, na proporção de sua desigualdade” - possuía um caráter meramente formal. Por essa razão, observa José Afonso da SILVA, o tratamento diverso conferido aos escravos e seus proprietários não era considerado injusto

(...)

A igualdade material tem por fim a igualização, no plano fático, dos desiguais por meio da concessão de direitos sociais substanciais. Para isso, é necessário que o Estado atue positivamente, intervindo restritivamente na igualdade jurídica a fim de proporcionar, aos menos favorecidos, igualdades reais de condições com os demais. O tratamento jurídico desigual se legitima quando a medida tem por fim fomentar a igualdade material.

A respeito do tema, a suprema corte ao analisar a ADPF 186, que versava sobre atos que instituíram sistema de reserva de vagas com base em critério étnico-racial (cotas) no processo de seleção para ingresso em instituição pública de ensino superior, entendeu que o princípio da igualdade material, impõe certas vezes uma desigualdade vista puramente do

plano formal. Tal constatação se faz da leitura de parte do acórdão:

I – Não contraria - ao contrário, prestigia – o princípio da igualdade material, previsto no caput do art. 5º da Carta da República, a possibilidade de o Estado lançar mão seja de políticas de cunho universalista, que abrangem um número indeterminados de indivíduos, mediante ações de natureza estrutural, seja de ações afirmativas, que atingem grupos sociais determinados, de maneira pontual, atribuindo a estes certas vantagens, por um tempo limitado, de modo a permitir-lhes a superação de desigualdades decorrentes de situações históricas particulares.

II – O modelo constitucional brasileiro incorporou diversos mecanismos institucionais para corrigir as distorções resultantes de uma aplicação puramente formal do princípio da igualdade. (BRASIL, STF, 2012).

Feitas algumas considerações gerais a respeito do princípio da isonomia, passa-se a analisar a aplicação do mesmo na COSIP. Todo tributo deve obedecer ao princípio da igualdade; assim, deve-se cobrar igualmente de todos os contribuintes que se encontram na mesma situação abarcada pela norma instituidora. Nas palavras de Machado (2010, p 43) a igualdade “Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais”.

Quando se analisa a relação de contribuintes e beneficiários da COSIP, surge certo distanciamento entre estes elementos, surgindo doutrina no sentido de apontar uma violação do princípio da isonomia em razão de cobrar valores de certos beneficiários e de outros não. Neste sentido, é a posição de Harada:

No caso de iluminação pública, pergunta-se, onde a particular vantagem propiciada aos contribuintes, se todos os munícipes são beneficiários desse serviço público? Seria legítimo considerar a população normal, como beneficiários específicos, em confronto com o contingente de pessoas cegas a quem o serviço público não estaria trazendo os mesmos benefícios?

(...)

A contribuição social, instituída pela Lei nº 13.479/2002, é de uma inconstitucionalidade solar. Ela é cobrada de apenas uma parcela da população, para custear um serviço público genérico, que beneficia a sociedade como um todo. Por isso, ofende duplamente o princípio da isonomia tributária. Primeiramente, quando cobra apenas de uma parte dos beneficiários da iluminação pública; pela vez segunda, quando discrimina os usuários de relojinhos não-residenciais, que pagam mais do que os usuários de relojinhos residenciais como se aqueles ‘consumissem’ mais iluminação pública do que os últimos. (Harada, 2003).

Como se observa, não há como delimitar quem são os beneficiários do serviço de iluminação pública, e, ainda que identifiquem alguns, não é possível delimitar o quanto cada um utilizou do serviço.

Imagine-se um vendedor que mora em um lugar desprovido de iluminação pública, entretanto, o mesmo vendedor, trabalha à noite à beira de uma avenida, bem movimentada,

vendendo energéticos.

Não se nega que há uma utilização efetiva de um serviço público, entretanto, o vendedor, apesar de ser beneficiário, pode não ser contribuinte, simplesmente porque a COSIP é cobrada na fatura de consumo de energia elétrica. Por outro lado, o simples fato de possuir uma residência em algum lugar abrangida pelo fornecimento de iluminação pública, já constitui razão suficiente para incidência da contribuição.

Desta forma, a COSIP, por esta vertente de interpretação, não é isonômica quanto à exação dos beneficiários do serviço que a tal visa cobrir. Enquanto alguns beneficiários pagam, outros, como os transeuntes, ainda que desfrutem do mesmo benefício, ou em grau maior não contribuem.

De outro modo de pensar, há aqueles que entendem que a COSIP não ofende o princípio da isonomia. Este é o entendimento, dentre outros, do ministro Lewandowski, no voto do RE 573.675-0/SC:

De qualquer modo, cumpre notar que os principais beneficiários do serviço serão sempre aqueles que residem ou exercem as suas atividades no âmbito do município ou do Distrito Federal, isto é, pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, identificáveis por meio das respectivas faturas de energia elétrica. (BRASIL. STF, 2009).

Conclui-se do texto acima, que há uma presunção, um indiciamento de correspondência entre contribuintes e beneficiários da COSIP, justificando o raciocínio em razão de que, se a pessoa paga energia elétrica, ela é beneficiária do serviço público.

3.1.4 – Princípio da Legalidade

A legalidade é erigida à condição de princípio em razão da sua importância no contexto que a lei assume no estado de direito. Inicialmente, na época dos tiranos, a tributação era imposta tal como é hoje, entretanto, era quase inexistente as limitações ao poder de tributar, e comumente os contribuintes eram tomados pelo elemento surpresa.

Com o evoluir dos tempos, e o surgimento dos estados de direito, passou-se a exigir que os tributos fossem criados por lei, que pressupõe legitimada pelo povo, e não pela vontade de um tirano. Comentando sobre o histórico do princípio da legalidade, leciona Carrazza, (2005, p. 237):

“No passado, a tributação era realizada de modo tirânico: o monarca ‘criava’ os tributos e os súditos deviam suportá-los. Mesmo mais tarde, com o fim do

feudalismo, quando ela passou a depender dos “Conselhos do Reino” ou das “Assembléias Populares”, os súditos não ficaram totalmente amparados contra o arbítrio. Foi só com o surgimento dos modernos Estados de Direito [...] que começaram a ser garantidos, de modo mais efetivo, os direitos dos contribuintes. A partir daí, o “poder de tributar” passou a sofrer uma série de limitações, dentre as quais destacamos a que exige seu exercício por meio de lei. O Estado dede Direito assegura o *império da lei*, como expressão da vontade popular.

No sistema tributário nacional, o princípio da legalidade decorre do art. 150 I da constituição, ao proibir à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Visa a norma, conferir ao contribuinte segurança jurídica evitando assim, o elemento surpresa, de pagar o que não era previsto.

Em obediência ao princípio da legalidade, deve o legislador descrever minuciosamente todos os elementos que comporão o tributo, isto porque, não se trata de uma simples autorização para criação em um momento posterior. No momento da cobrança, a administração irá apenas executar aquilo que já está previamente descrito na lei. Sobre o princípio da legalidade leciona Amaro (2010, p. 133):

Proclama o inciso I do art. 150 da Constituição ser vedado exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça. O princípio é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos.

Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.

A legalidade tributária implica, por conseguinte, não a simples preeminência da lei, mas a reserva absoluta de lei, vale dizer, sua necessidade de que toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa

Deve-se sempre atentar para o fato de que a legalidade está diretamente ligada à competência, assim, caso um ente da federação institua um tributo de competência de outro ente, ainda que obedecido aos demais trâmites legais, houve violação ao princípio da legalidade, uma vez que a instituição de um tributo pressupõe competência para tanto.

A discussão envolvendo a COSIP com o princípio da legalidade relaciona-se ao fato de ser a contribuição um novo imposto ou uma nova contribuição, isto porque como visto, há uma vertente doutrinária como Carrazza, que entende ser um novo imposto, e assim, nos termos da constituição federal somente a União cabe instituir novos impostos não previstos originariamente, e ainda assim por lei complementar. Segundo Carrazza (2005, p. 605):

A contribuição prevista no art. 149-A, da CF não passa de um imposto que tem por

finalidade custear o serviço de iluminação pública dos Municípios e do Distrito Federal.

(...)

Não é à toa que a competência impositiva da União é teoricamente infinita. Realmente, sempre haverá possibilidade teórica de conceber-se um novo imposto, *ex vi* do disposto no art. 154 I, da Lei das Leis. Remarcamos, porém, que a criação de impostos residuais só poderá ser feita mediante lei complementar e, não bastasse isso, observado o princípio da não comutatividade.

Também neste sentido é a lição de Harada:

Faltando destinação específica do tributo ou o beneficiário específico da atuação estatal, o tributo instituído, com nome de contribuição ou de taxa, só pode ser entendido como imposto, devendo atender a todos os pressupostos de validade e existência dessa espécie tributária. A inconstitucionalidade dessa contribuição, na verdade, imposto novo, é manifesta, pois, o Município não dispõe de competência residual em matéria tributária, outorgada exclusivamente à União, com as limitações do art. 154, I da CF. (Harada, 2003).

Por outro lado, há entendimento no sentido que a EC/02 realizou uma autorização para instituição de uma efetiva contribuição, não havendo que se falar em novo imposto. Paulsen e Velloso (2010, p. 310), ao mencionar sobre esta vertente doutrinária, lecionam:

Segundo esta corrente interpretativa, a EC 39/02 teria conferido competência aos Municípios para a instituição de verdadeira contribuição, destinada ao financiamento do serviço público de iluminação pública.

(...)

tal interpretação demanda que os legisladores municipais instituíam verdadeiras contribuições, que se diferenciem com clareza das antigas taxas de iluminação pública e não violem princípios constitucionais tributários, o que não é uma tarefa nada fácil, haja vista a dificuldade (ou quiçá a impossibilidade) de se diferenciar um tributo devido pelo serviço *uti universi* de iluminação pública, de outro, devido para o custeio de idêntico serviço, sobretudo se ambos incidirem sobre a mesma base de cálculo e forem cobrados dos mesmos contribuintes.

Ante o exposto pelas duas correntes doutrinárias, a arguição de inconstitucionalidade da COSIP no que tange ao princípio da legalidade, está relacionada à compreensão quanto à sua natureza jurídica, entendendo-se que o referido tributo é um novo imposto, não restam dúvidas quanto a sua inconstitucionalidade, por ser da União a competência para instituí-la, por outro lado, entendendo tratar-se de efetiva contribuição, não há patente violação ao referido princípio.

3.1.5 - Da Ausência de Lei Complementar

Outro aspecto que merece ser destacado quanto à COSIP, se refere à necessidade ou

não de uma lei complementar instituída pela união para uniformização do tributo no sistema nacional. Trata-se na verdade de um mandamento constitucional, extraído do art. 146 da constituição. Para Paulsen e Velloso (2010, p. 310):

Para evitar conflitos de competência entre Municípios, seria prudente editar lei de âmbito nacional nos termos do art. 146, I e III, a, da CF, de modo a especificar a materialidade do novel tributo criado pela fértil imaginação do constituinte derivado

Nesta perspectiva, a edição de lei complementar por parte da união é imprescindível para uniformizar, ou no mínimo, podar as disparidades, das diversas contribuições de iluminação pública no país. Da essencialidade da lei complementar para regulamentar a COSIP, não restam dúvidas, o que causa polêmica é saber se, dada a ausência de lei complementar, pode haver cobrança da contribuição.

No art. 146 da constituição, encontra-se um mandamento constitucional para editar leis complementares para algumas situações ali dispostas, o inciso III dispõe dentre outras, que cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (BRASIL, 1988).

A maioria dos tributos vem disciplinada no CTN, que foi recepcionado com status de lei complementar, ocorre que, no caso da COSIP não há nenhuma lei complementar editada pela União estabelecendo as normas gerais exigidas pelo texto constitucional acima.

Ocorre, porém, que os entes federativos ficariam sobremodo prejudicado caso não pudessem instituir tributos, quando a União ficasse inerte, neste sentido o art. 34 do ato das disposições constitucionais transitórias - ADCT - em § 3º, dispõe que “Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.”

No sentido da desnecessidade de lei complementar bastando a instituição pelo município, já decidiu o STF:

EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS - IMPOSTO SOBRE VENDA A VAREJO DE COMBUSTÍVEIS - INSTITUIÇÃO - LEI COMPLEMENTAR - DESNECESSIDADE - LEI MUNICIPAL - CONSTITUCIONALIDADE -

COBRANÇA DO TRIBUTO - PREVISÃO LEGAL - IMPROCEDÊNCIA DOS EMBARGOS - SENTENÇA MANTIDA.

A cobrança do imposto sobre vendas a varejo de combustíveis, antes da Emenda Constitucional 3/93, não estava condicionada à edição de lei complementar, restando dependente apenas de lei municipal, com base no parágrafo 3º do artigo 34 do ADCT, que autoriza o ente municipal a editar normas necessárias ao sistema tributário nacional, incluindo a instituição do imposto sobre venda a varejo Federal. (BRASIL. STF, 2007).

Como se observa, apesar de ser importante, o fato da União quedar-se inerte quanto à elaboração de uma lei complementar regulamentando os aspectos gerais da COSIP, não conduz por si só, à inconstitucionalidade da contribuição, isto em razão da previsão do ADCT, que já antevendo a inércia da União, autorizou que os municípios exercessem sua competência sem depender do inconveniente de ficar no aguardo da demora da União.

3.2 – ART. 149-A E SUPERAÇÃO LEGISLATIVA DA JURISPRUDÊNCIA (REAÇÃO LEGISLATIVA)

A atitude do constituinte ao editar a emenda constitucional 39/02 constituiu em evidente reação ao pronunciamento da suprema corte. Este fenômeno vem sendo denominado de reação legislativa, ou superação legislativa da jurisprudência. É fundamental analisar alguns limites que o STF vem estabelecendo para estas condutas do legislador, para posteriormente verificar se o constituinte ao editar o art. 149-A, violou alguma norma pré-existente, extrapolando seus limites.

3.2.1 Do Princípio da Separação dos Poderes

A constituição estabelece no art. 2ª que “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”. Do texto constitucional se extrai um dos princípios fundamentais da república que é o da divisão de poderes. Muitos doutrinadores ensinam que a expressão poder prevista no artigo, significa funções, uma vez que o poder é indivisível.

A respeito do tema, Afonso da Silva (2005, p. 109) ensina que a divisão de poderes apresenta dois elementos importantes, o primeiro é o da especialização funcional, assim, cada órgão se especializa em uma destas três funções: legislativa, executiva e judiciária. O outro elemento é o da independência, que confere ao órgão no exercício da função, a liberdade de agir sem subordinação a outro órgão. Nas palavras do doutrinador (2005, p. 110):

A independência dos poderes significa: (a) que a investidura e a permanência das pessoas num dos órgãos do governo não dependem da confiança nem da vontade dos outros; (b) que, no exercício das atribuições que lhes sejam próprias, não precisam os titulares consultar os outros nem necessitam de sua autorização; (c) que, na organização dos respectivos serviços, cada um é livre, observadas apenas as disposições constitucionais e legais.

Como visto, na organização do estado brasileiro, adotou-se como regra a independência entre os poderes. No que tange ao poder legislativo e judiciário, observa-se que há influências recíprocas, limitando e sendo limitado pelo outro. Observa-se este fenômeno quando o judiciário declara a inconstitucionalidade de leis, ou até mesmo de normas constitucionais derivadas. Por outro lado, o legislador ou constituinte, pode editar uma nova lei, ou emenda constitucional, indo de encontro com a declaração de inconstitucionalidade por parte do judiciário.

A razão pela qual o poder legislativo pode superar a jurisprudência por meio de lei, encontra fundamento, além da independência dos poderes, na interpretação dada ao art. 102, II, § 3, que estabelece o efeito vinculante das decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública não incluindo o poder legislativo.

Desta forma, entende a doutrina e a jurisprudência que, declarada a inconstitucionalidade de uma lei, pode o legislador tornar a reeditá-la, uma vez que este não está subordinado à ação do poder judiciário. Esta é a lição de Cunha Junior (2010, p. 214) ao analisar o art. 102, II, § 3:

Essa decisão, todavia, não impede que o órgão legislativo reincida na prática da inconstitucionalidade editando novo ato com idêntico conteúdo do anterior, declarado inconstitucional. Embora censurável, juridicamente o legislativo tem a liberdade de reeditar a lei inconstitucional

Encontra-se também na doutrina de Sarnento (2012) Disposição no sentido de garantir ao poder legislativo a liberdade de por meio de sua atividade legislativa, atuar no sentido contrário à decisão judicial. Nas palavras do autor, (2012, p. 402-405):

As decisões do STF em matéria constitucional são insuscetíveis de invalidação pelas instâncias políticas. Isso, porém, não impede que seja editada uma nova lei, com conteúdo similar àquela que foi declarada inconstitucional. Essa posição pode ser derivada do próprio texto constitucional, que não estendeu ao Poder Legislativo os efeitos vinculantes das decisões proferidas pelo STF no controle de constitucionalidade (art. 102, § 2º, e art. 103-A, da Constituição). Se o fato ocorrer, é

muito provável que a nova lei seja também declarada inconstitucional. Mas o resultado pode ser diferente. O STF pode e deve refletir sobre os argumentos adicionais fornecidos pelo Parlamento ou debatidos pela opinião pública para dar suporte ao novo ato normativo, e não ignorá-los, tomando a nova medida legislativa como afronta à sua autoridade. Nesse ínterim, além da possibilidade de alteração de posicionamento de alguns ministros, pode haver também a mudança na composição da Corte, com reflexões no resultado do julgamento.

Também é esta a posição do Supremo Tribunal Federal, como se observa da ementa a seguir:

RECLAMAÇÃO. PRETENDIDA SUBMISSÃO DO PODER LEGISLATIVO AO EFEITO VINCULANTE QUE RESULTA DO JULGAMENTO, PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, DOS PROCESSOS DE FISCALIZAÇÃO ABSTRATA DE CONSTITUCIONALIDADE. INADMISSIBILIDADE. CONSEQÜENTE POSSIBILIDADE DE O LEGISLADOR EDITAR LEI DE CONTEÚDO IDÊNTICO AO DE OUTRO DIPLOMA LEGISLATIVO DECLARADO INCONSTITUCIONAL, EM SEDE DE CONTROLE ABSTRATO, PELA SUPREMA CORTE. INVIABILIDADE DE UTILIZAÇÃO, NESSE CONTEXTO, DO INSTRUMENTO PROCESSUAL DA RECLAMAÇÃO COMO SUCEDÂNEO DE RECURSOS E AÇÕES JUDICIAIS EM GERAL. RECLAMAÇÃO NÃO CONHECIDA.- O efeito vinculante e a eficácia contra todos ("erga omnes"), que qualificam os julgamentos que o Supremo Tribunal Federal profere em sede de controle normativo abstrato, incidem, unicamente, sobre os demais órgãos do Poder Judiciário e os do Poder Executivo, não se estendendo, porém, em tema de produção normativa, ao legislador, que pode, em consequência, dispor, em novo ato legislativo, sobre a mesma matéria versada em legislação anteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo, ainda que no âmbito de processo de fiscalização concentrada de constitucionalidade, sem que tal conduta importe em desrespeito à autoridade das decisões do STF. (BRASIL. STF, 2007)

Como visto, a independência do poder legislativo lhe dá a legitimidade para tornar a editar leis declaradas inconstitucionais pelo STF.

3.2.2 Dos Limites à Superação Legislativa da Jurisprudência

O legislador pode utilizar-se de dois instrumentos diferentes para superar a jurisprudência: editar nova lei, ou editar emenda à constituição.

Se o legislador optar por editar lei para contornar a posição do judiciário, há uma forte presunção de que esta norma seja inconstitucional desde sua origem. Neste sentido, o STF já declarou a nulidade de diversas leis neste sentido. Em um caso concreto, o STF entendeu que o legislador havia usurpado a competência do judiciário. Nos termos do voto do relator:

46. A indagação que assim logo se põe, a saber, se lei ordinária é instrumento normativo apto a alterar jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal, fundada direta e exclusivamente na interpretação da Constituição da República.

47. A resposta é negativa.

48. Certo, a Constituição não outorgou à interpretação constitucional do Supremo Tribunal o efeito de vincular o Poder Legislativo, sequer no controle abstrato da constitucionalidade das leis quando as decisões de mérito só terão força vinculante para os “demais órgãos do Poder Judiciário e Poder Executivo

50. O ponto está em que às leis ordinárias não é dado impor uma dada interpretação da Constituição.

(...)

57. De tudo resulta que a lei ordinária que se limite a pretender impor determinada inteligência da Constituição é, só por isso, formalmente inconstitucional. (...) (BRASIL. STF, 2006).

Por outro lado, quando se trata de superação jurisprudencial por meio de emenda constitucional, entende-se que, foi modificado o próprio parâmetro que servia de base para a inconstitucionalidade, neste sentido, não havendo que falar em inconstitucionalidade, salvo quando contrariar as normas tidas como cláusulas pétreas. Neste sentido, é o voto do ministro Luiz Fux na ADI 5105/DF:

Se veiculada por emenda, há a alteração formal do texto constitucional, modificando, bem por isso, o próprio parâmetro que amparava a jurisprudência do Tribunal. Não bastasse, o fundamento de validade último das normas infraconstitucionais também passa a ser outro. Nessas situações, como dito, a invalidade da emenda somente poderá ocorrer, assim, nas hipóteses de descumprimento do art. 60 da Constituição (i.e. limites formais, circunstanciais e materiais), endossando, em particular, exegese estrita das cláusulas superconstitucionais. Se, porém, introduzida por legislação ordinária, a lei que frontalmente colidir com a jurisprudência da Corte nasce, a meu sentir, com presunção de inconstitucionalidade, de sorte que caberá ao legislador o ônus de demonstrar, argumentativamente, que a correção do precedente se afigura legítima. (BRASIL. STF, 2015).

Conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, acima exposta, caso a reação legislativa ocorra por meio de lei infraconstitucional, esta nasce com presunção de inconstitucionalidade, contudo se a reação se der por emenda constitucional, inverte-se a presunção, tende-se por constitucional, só podendo o poder judiciário anulá-la, se violar expressamente as cláusulas pétreas.

Analisando o fenômeno da reação legislativa especificamente em relação à COSIP, à luz da jurisprudência do STF, a *prima facie*, já se observa que esta contribuição não nasceu com presunção de inconstitucionalidade, uma vez que se trata de uma emenda constitucional, e, neste caso, apenas se restar demonstrado alguma violação à cláusula pétrea é que pode se dizer que a mesma está eivada de vícios.

Dentre os aspectos constitucionais debatidos pela doutrina a respeito da COSIP, os principais questionamentos que demonstram violação às cláusulas pétreas se refere à violação do princípio da legalidade e da isonomia.

Neste sentido, para aqueles que defendem que, por falta de correspondência entre beneficiários e contribuintes a COSIP fere o princípio da isonomia, a consequência é que, a EC 39/02, é inconstitucional, por tratar-se de uma reação legislativa que atenta contra cláusulas pétreas.

Ainda, entendendo que a COSIP é em verdade um novo imposto, fere-se o princípio do pacto federativo, bem como da legalidade, uma vez que os municípios estariam invadindo competência da União, contrariando o disposto no art. 154 I da CRFB/88.

Por outro lado, para aqueles que adotam o entendimento de que a EC 39/02 trata-se em essência, de uma verdadeira contribuição, e que não fere o princípio da isonomia, não há que se falar em qualquer vício por parte do legislador; isto por que, ao autorizar os municípios a instituírem a COSIP, o fez no exercício do seu poder legislativo, e amparado pelo princípio da divisão de poderes, ainda que tal comportamento possa ter ido diametralmente oposto ao entendimento da suprema corte.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da análise empreendida a respeito da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública – COSIP, e do sistema tributário, analisando vários aspectos históricos, doutrinários, e jurisprudenciais, pode-se ressaltar as seguintes considerações:

O estudo da COSIP, dentro do contexto do serviço público, leva ao entendimento de que tal serviço se enquadra nos denominados serviços gerais, ou *uti universi*. Neste sentido, a COSIP apresenta nítido caráter de imposto, e por não ser originariamente previsto na constituição de 1988, deve obedecer ao disposto no art. 154 I da CRFB/88, ao dispor que todos os impostos instituídos que não estão previstos no texto originário da constituição devem ser instituídos por lei complementar, e pela União.

Ao permitir que os municípios instituíssem um tributo com o nome de contribuição, mas que em sua essência trata-se na verdade de um imposto, o constituinte derivado feriu, a um só tempo, dois princípios pilares da ordem constitucional. O primeiro, o princípio da legalidade, em segundo lugar, houve violação ao princípio do pacto federativo.

Quando o constituinte derivado concedeu à União a competência para instituir impostos não originariamente previstos na constituição, ele procurou dificultar a instituição de mais tributos. Não pode uma Emenda Constitucional, burlar regras, que constituem na verdade garantias ao contribuinte. Não compete aos municípios instituírem novos impostos, e a autorização que a emenda 39/2002 concedeu aos municípios, não convalida a afronta ao disposto no art. 154 I da CRFB/88.

Além das invalidades constitucionais já citadas, a COSIP afronta o princípio da isonomia. Isto porque os contribuintes deste tributo, não são devidamente individualizados, e não há uma real identidade entre contribuinte e beneficiário. Não é possível aferir todos os beneficiários da COSIP, e desta forma, ao escolher alguns contribuintes para o custeio do serviço de iluminação pública, está ferindo o princípio da isonomia, que constitui direito fundamental do contribuinte, e foi erigido à condição de cláusula pétrea.

Diante do exposto, a COSIP deve ser considerada um tributo inexigível, tendo em vista que sua exação ofende a constituição nos aspectos supracitados, apenas formalmente é constitucional, uma vez que a mesma foi inserida no texto constitucional consoante procedimento legiferante para tal, e inconstitucional materialmente falando, pois o seu conteúdo normativo atenta contra as cláusulas pétreas do sistema tributário nacional, em especial, legalidade e isonomia.

REFERENCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010;

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014;

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2014;

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 5. ed. São Paulo: Malheiros: 2004;

BRASIL, **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em 22/12/2015;

_____, **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 22/12/2015;

_____, **lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm. Acesso em 22/12/2015;

_____, **PEC 222/2000**. Congresso. Câmara dos Deputados. Dá nova redação ao art. 145, II, e § 2º, da Constituição Federal, autorizando a cobrança de taxas de iluminação pública; alterando a Constituição Federal de 1988. Disponível em: **Erro! A referência de hiperlink não é válida..** Acessado em 22/12/2015;

_____. **PEC 03/2002**. Congresso. Senado. Acrescenta o art. 149-A à Constituição Federal. (Institui contribuição para custeio do serviço de iluminação pública no Distrito Federal e Municípios). Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/rotinas/materia/verDiario.asp?dt=28/02/2002&p=974&v=DSF&s=N&ns=&nv=&nt=Acessado> em 22/12/2015;

_____, **RE nº 416.733-9/SP**. Supremo Tribunal Federal. Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas jurídicas. Lei 7689/88. Relator. Min. Moreira Alves. Publicado no DJ de 06-11-1992, Disponível em <http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB0QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.stf.jus.br%2Fportal%2FinteiroTeor%2FobterInteiroTeor.asp%3Fid%3D210152&ei=5k2VVdOCIIImagwTE5oDQCg&usg=AFQjCNGcAAAt7qo9m-ilDcvqPIRSeOrM0bQ&sig2=HNW7nFrT25N6DzgJMdwMg&bvm=bv.96952980,d.eXY>. Acessado em 02-07-2015;

_____, **RE 293.710 RJ**. Supremo Tribunal Federal., Relator: Min. Carlos Velloso, publicado no DJ em 21/10/2003 PP-00042 disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14805494/recurso-extraordinario-re-293710-rj-stf>, acessado em 22/12/2015;

_____, **RE 233.332-6 RJ**. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Ilmar Galvão, publicado

no DJ em 14/05/1999, disponível em: http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?PROCESSO=233332&CLASSE=RE&cod_classe=437&ORIGEM=IT&RECURSO=0&TIP_JULGAMENTO=M

_____, **Súmula n.º14**. Supremo Tribunal Federal. In: _____. Disponível em http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700. Acessado em 22/12/2015;

_____, **RE 573.675-0 SC**. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, publicado no DJ em 22/05/2009, disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=593814&idDocumento=&codigoClasse=437&numero=573675&siglaRecurso=&classe=RE>. Acessado em 22/12/2015;

_____, **ADPF 186**. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, publicado no DJ em 20/10/2014 disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6984693>. Acessado em 22/12/2015;

_____, **AI: 633.316 MG**. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Dias Toffoli, publicado no DJ em 05/08/2010 disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1823595>. Acessado em 22/12/2015;

_____, **Rcl: 5442 PE**. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Celso De Mello, publicado no DJ em 06/09/2007 disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14776184/medida-cautelar-na-reclamacao-rcl-5442-pe-stf>. acesso em 22/12/2015;

_____, **ADI 2.797**. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, publicado no DJ em 19/12/1996 disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=395710>. Acesso em 22/12/2015;

_____, . **ADI 5.105**. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Luiz Fux, publicado no DJ em 01/10/2015 disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/Voto__Relator__ADI_5105.pdf. Acesso em 22/12/2015;

_____. **RE AI 454.367 MG**. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Carlos Velloso, publicado no DJ 04/09/2003, disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14806666/agravo-de-instrumento-ai-454367-mg-stf>. Acessado em 22/12/2015;

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013;

_____, **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: quartier latin, 2009;

COÉLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: forense 2004;

CRISAFULLI, Vezio. **La Costituzione e le sue Disposizioni di Principio**. 1952, apud BONAVIDES, 2004;

CUNHA JÚNIOR, Dirley. **Controle de constitucionalidade teoria e prática**. 4. ed. Bahia: Juspodivm, 2010;

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva: 2008;

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**, 24. ed. São Paulo: Atlas, 2011;

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 3. ed. Curitiba: Positivo, 2004;

HARADA, Kiyoshi. **Contribuição para Custeio da Iluminação Pública**. Disponível em: <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/20437-20438-1-PB.htm>. Acesso em 17/12/2015;

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007;

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 23. ed, Malheiros, São Paulo: 1998;

MELLO, Celso Antônio Bandeira de, **Curso de Direito Administrativo**, 27. Ed. São Paulo: Malheiros: 2010;

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: MÉTODO: 2012.

PAULSEN, Leandro; Velloso, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral e contribuições em espécie**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010;

_____, **Curso de direito tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012;

SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Direito Constitucional. Teoria, história e métodos de trabalho**. 1. Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012,

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.